

ВСЕУКРАЇНСЬКА
ПРОФЕСІЙНА

Всє
Про

БУХГАЛТЕРСЬКА
ГАЗЕТА



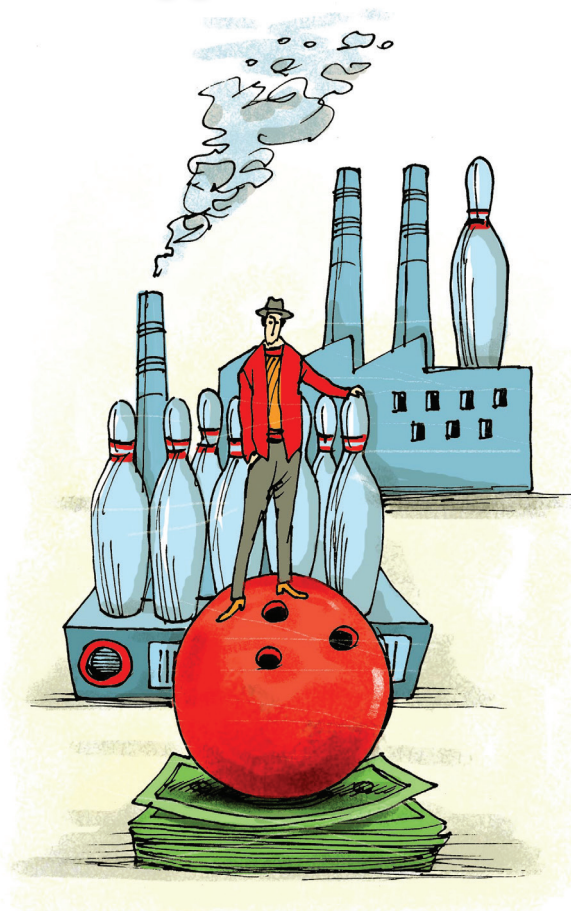
БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

З нами Бог

Від людини залежить багатство



НЕГОСПОДАРСЬКА ГОСПДІЯЛЬНІСТЬ



№ 26

(2863)

20.03.2020

Спецвипуск

№ 486

ПРОФІЛАКТИКА НАСЛІДКІВ

ЧИТАЙТЕ В НОМЕРІ:

● ЗАГАЛЬНІ ПРАВИЛА ОБЛІКУ

Негосподарські витрати в податково-прибутковому обліку: головні аспекти
(А. Юлін) **3**

Негосподарські витрати:
наслідки для ПДВ
(О. Коваленко) **6**

● ШТРАФИ, ПЕНІ ТА НЕУСТОЙКИ

Штрафи за порушення договірних умов та інші санкції: ризики, які не варто ігнорувати
(А. Куриленко) **13**

● НЕОБОРОТНІ АКТИВИ

"Господарські" і "негосподарські" позички майном (О. Булгакова)
— Укладення договору позички
— Бухоблік договору позички
— Оподаткування договору позички **17**

● ВИТРАТИ НА ПРОСУВАННЯ ТОВАРІВ

Маркетинг/мерчандайзинг: підводне каміння визнання операцій реальними і господарськими
(А. Юлін)
— Маркетинг/мерчандайзинг: класична фабула ризикованої ситуації
— Оформлення документів: на що звернути увагу **22**

● ВИТРАТИ НА ОФІС

Вода для працівників: чи можливо обґрунтувати зв'язок із господарською діяльністю (С. Романюк)
— Вода для працівників і господарська діяльність: коли зв'язок беззаперечний
— Бухоблік витрат на придбання води
— Податковий облік "водних" затрат **25**

"Негосподарські" витрати на мобільний зв'язок: обліковуємо та оподатковуємо (О. Брусниціна)
— Витрати на мобільний зв'язок — як підтвердити "виробничу" мету
— Невиробничі мобільні розмови — податкові наслідки
— Сплатили за роумінг: чи можна вважати ці витрати виробничими **29**

● БЛАГОДІЙНА ДОПОМОГА

Твори добро на всій землі, або Облік та оподаткування благодійної допомоги, наданої неприбутківцю (С. Романюк) **32**

● СОЦПАКЕТ

Путівки від підприємства: як оподатковувати доходи фізосіб та відносити на витрати (В. Нагорний)
— Які правові підстави для надання путівок
— Чи вважати вартість наданої працівникові путівки зарплатою
— Якими будуть податкові наслідки від надання путівок
— Як відображати в бухобліку надання путівок **39**

Лікування, медобслуговування, медстраховка коштом роботодавця: податкові наслідки та облік (О. Власенко) **45**

● НОРМИ ВИТРАЧАННЯ ТА УБУТКУ ЗАПАСІВ

Норми природного убутку (витрат) і негосподарська діяльність (О. Золотухін)
— Норми природного убутку
— Норми витрат
— Що робити з понаднормовими витратами
— Хто має встановлювати норми витрат
— Відшкодування понаднормових витрат винною особою: податкові наслідки **dodatok.vobu.ua**

● ВИТРАТИ ПІДПРИЄМЦІВ

Витрати подвійного призначення в підприємств-загальносистемників (А. Хусід)
— Які видатки вважати витратами подвійного призначення
— Сплата податків та єдиного внеску
— Придбання та утримання автомобілів **dodatok.vobu.ua**

● ЛІТЕРАТУРНА СТОРІНКА

Поезія
"Біля скель, роздягнута, навшпиньках..." (Є. Юхниця) **48**

НЕГОСПОДАРСЬКІ ВИТРАТИ В ПОДАТКОВО-ПРИБУТКОВОМУ ОБЛІКУ: ГОЛОВНІ АСПЕКТИ

У цьому матеріалі розповімо про податково-прибутковий облік т.зв. "негосподарських" витрат. Під ними розуміють здійснені витрати на господарські операції підприємства, які не пов'язані з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, не спрямовані на отримання доходу чи іншого економічного зиску (пп. 14.1.36 ПКУ).

На виконання р. III ПКУ наведена вище дефініція є умовною, адже "прямих" податкових коригувань, у яких би згадувалося про негоспдіяльність, не так-то й багато. Але є податкові різниці, які "приховано" спрямовані на зняття або зменшення негосподарських витрат. Далі розповімо про все детальніше. Але для старту — декілька слів про бухгалтерську сторону запитання.

? Чи потрібно в бухгалтерії виокремлювати негосподарські витрати

Передусім зауважимо, що в бухгалтерії поняття негосподарської діяльності підприємства немає. Тому якимось чином виокремлення саме негосподарських витрат у бухгалтерській нормативці не передбачено. Утім зазвичай подібні видатки не завжди можна пов'язати з якимось конкретним видом операційних витрат, як-то: собівартісні, збутові чи адміністративні. У бухгалтерії для них жодного окремого субрахунку не передбачено. Найчастіше їх відносять на субрахунки 977 "Інші витрати діяльності", 949 "Інші витрати операційної діяльності", 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" тощо.

Водночас, як ви переконаєтеся далі, податкові коригування може бути проведено і щодо витрат, які можуть потрапити на будь-які витратні рахунки бухгалтерії.

? Підприємство не застосовує податкових різниць: чи є негоспдіяльні ризики

Якщо підприємство не проводить податкових коригувань за р. III ПКУ, то в нього немає підстав для зняття будь-яких витрат, визнаних у бухгалтерському обліку. Тож для таких підприємств із метою визначення податку на прибуток поняття негосподарської діяльності не актуальне.

Наразі розповідатимемо про підприємства, які застосовують податкові різниці.

? Які податкові коригування прямо вказують на зняття негоспвитрат

Підприємства, які рахують податкові різниці за р. III ПКУ, визнають усі витрати, у т.ч. не пов'язані з госпдіяльністю, за загальними бух-

галтерськими правилами. Надалі вони коригують фінрезультат на різниці, передбачені р. III та підрозділом 4 р. XX ПКУ. Серед них є одна згадка безпосередньо про коригування фінрезультату на негосподарські витрати.

Так, у пп. 138.3.2 ПКУ зазначено, що не підлягають податковій амортизації витрати на придбання/самостійне виготовлення невикористаних основних засобів (далі — ОЗ), а також на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення. Термін "невиробничі основні засоби" означає ОЗ, не призначені для використання в госпдіяльності платника податку. Акцентуємо — ідеться саме про дохід, а не прибуток. Прибутковою така діяльність для обговорюваних цілей не обов'язково повинна бути.

Себто для податкової класифікації головне — призначення ОЗ. Саме платник має вирішувати, чи призначений певний актив для використання у його госпдіяльності, і бажано закріпити це в наказі про введення ОЗ в експлуатацію. Але таке рішення, звісно, повинне мати під собою достатні підстави.

Якщо ж у вашому розпорядженні є ОЗ, який жодного стосунку до діяльності, пов'язаної з отриманням доходу, не має, то його амортизацію (у т.ч. в частині капіталізованих витрат на ремонт і поліпшення) з метою оподаткування слід відмінусувати.

Окремого збільшувального коригування фінрезультату на бухгалтерську амортизацію невикористаних ОЗ у ПКУ немає, як і відповідного рядка в додатку РІ до Декларації № 897 не передбачено. Так, **рядок 1.1.4** додатка РІ логічно застосовувати для збільшувального коригування на віднесені до поточних витрати з ремонту/поліпшення невикористаних ОЗ. На суму бухамортизації всіх ОЗ (у т.ч. невикористаних) необхідно збільшувати фінрезультат,

згідно з п. 138.1 ПКУ, через **рядок 1.1.1** додатка РІ до Декларації № 897. Своєю чергою, на суму амортизації невіробничих ОЗ *не треба проводити зворотного зменшувального коригування, тому що податковій амортизації вони не підлягають*.

У загальному випадку інші негоспвитрати зменшують об'єкт обкладення податком на прибуток за правилами бухобліку, тобто в періоді фактичного здійснення цих витрат. Інакше кажучи, без усіляких податкових коригувань враховують, зокрема, такі витрати:

- на придбання води, кави, чаю, цукру, печива та інших "плюшок" для працівників;
- визнані у витратах компенсуючі ПДВ-зобов'язання та вхідний ПДВ, який не підлягає відшкодуванню;
- перевитрати палива порівняно з лінійною нормою (такі перевитрати варто відносити на субрахунок 949, але збільшувального коригування фінрезультату для них немає);
- на культурно-масові заходи для працівників. Проте тут потрібно пильнувати, у кого здійснюються відповідні придбання. Бо в разі придбань у неприбуткових організацій (наприклад, підприємство відправило своїх співробітниць на 8 Березня в театр, який є неприбутківцем), можливе виникнення т.зв. 30% податкового коригування. Детальніше підстави його застосування описано в пп. 140.5.4 ПКУ;
- представницькі витрати (цукерки, квіти, їжа тощо).

Тобто за такими й подібними витратами під час перевірок існують ПДВ-ризик. Витрати на такі госпоперації, за умови їх належного документального оформлення, податківці чіпати права не мають.

Тепер щодо окремих коригувань фінрезультату до оподаткування, які "приховано" стосуються типових негоспдіяльних витрат.

? **Нараховані штрафи, пеня, неустойки: коли їх знімати з податкових витрат**

Передусім зауважимо, фінрезультат до оподаткування збільшують на суму витрат від визнаних штрафів, пені, неустойок, нарахованих згідно з цивільним законодавством та ЦПД на користь осіб, що не є платниками податку на прибуток (крім фізосіб), та платників податку на прибуток, які оподатковують його за ставкою 0% відповідно до п. 44 підрозділу 4 р. XX ПКУ (пп. 140.5.11 ПКУ). Тож стороні, яка спла-

чує такі санкції, доведеться *збільшити фінрезультат* на їх суму в разі виплати:

- неприбутківцю;
- т.зв. прибутківцю-нульовику;
- платнику єдиного податку (у листі Мінфіну України від 10.04.17 р. № 11210-09-10/9617¹ сказано, що це коригування стосується і сплати штрафів підприємцям-спрошценцям).

Водночас коригування НЕ проводять у разі нарахування штрафів на користь *контрагентів фізосіб* (у т.ч. підприємців на загальній системі).

Щодо сплати штрафних санкцій нерезидентам, без зайвих манівців, викладемо позицію контролерів (див., наприклад, ІПК ДФСУ від 09.09.19 р. № 83/6/99-00-07-02-02-15/ІПК). Якщо нерезидент сплачує податок із сум нарахованих на його користь штрафів, пені, неустойок за пп. "й" пп. 141.4.1 ПКУ, то, на думку митарів, різниця для збільшення фінрезультату до оподаткування у платника податку — резидента не виникає. Бо такого нерезидента податківці вважають платником податку на прибуток. Якщо в разі виплати нерезиденту штрафів, пені, неустойок застосовують правила міжнародного договору в частині звільнення від обкладення податком на прибуток такої виплати, то платник податку повинен збільшити фінрезультат до оподаткування на суму таких штрафних санкцій.

Позиція, звісно, неоднозначна. Однак не проведення згаданого вище коригування в ситуації, коли податок на репатріацію з нерезидента з таких сум також не утримано, обумовить претензії контролерів.

Стосовно компенсації (відшкодування) збитків чи додаткових витрат сторін, то, вважаємо, на такі розрахунки це збільшувальне податкове коригування не розповсюджується. Адже така компенсація не підпадає під поняття штрафних санкцій (пені, неустойки) зі ст.ст. 546, 549 ЦКУ, ст. 230 ГКУ (податківці у своїх роз'ясненнях цього податкового коригування роблять акцент саме на згаданих нормах цивільного законодавства, наприклад, у категорії 102.02 ЗІР). Похідним чином такі висновки підтверджує й ІПК ДФСУ від 09.10.17 р. № 2180/6/99-99-15-02-02-15/ІПК.

Також не варто "знімати" з витрат для податкових цілей штрафи та пені, сплачені податківцям чи іншим контролюючим органам, хоч вони і є неприбутковими організаціями. Адже коригування стосується тільки "цивільних" штрафних санкцій і не розповсюджується на штрафи/пені, нараховані у зв'язку з виконанням відповідним органом своїх адміністративних функцій.

¹ Оpubліковано в газеті "Все про бухгалтерський облік" № 46 за 2017 р. на стор. 18.

? Коли "знімають" витрати з надання безповоротної допомоги

У загальному випадку під час безповоротного перерахування коштів, безоплатного надання товарів і послуг, виконання робіт платникам податку на прибуток за загальною ставкою та фізичним особам р. III ПКУ податкових коригувань не передбачає. Тобто якщо ви передаєте ці активи іншим прибутківцям чи надаєте матдопомогу працівникам або перераховуєте кошти стороннім фізособам — жодних коригувань фінрезультату робити не потрібно².

Водночас у підприємств, які проводять податкові коригування за р. III ПКУ, під час безоплатного передання активів неприбутковим організаціям можуть виникнути податкові коригування. Так, за пп. 140.5.9 ПКУ фінрезультат збільшують на суму коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного року неприбутковим організаціям у розмірі, що перевищує 4% оподатковуваного прибутку попереднього звітного року³.

Тобто коли загальна сума перерахованих (переданих) неприбутківцям коштів (вартості товарів, робіт, послуг) за поточний рік перетне вказану 4-відсоткову межу — на суму такого перевищення потрібно збільшити фінрезультат до оподаткування. Його відображають у **рядку 3.1.9** додатка РІ до Декларації № 897. Слід урахувати: якщо за результатами попереднього року підприємство виявилось без-

прибутковим, то воно змушене збільшити фінрезультат на всю суму перерахованих неприбутківцям коштів (переданих активів).

Окремі, більш лояльні правила застосування податкового коригування стосуються перерахувань/передання неприбутковим суб'єктам сфери фізкультури і спорту⁴. Для таких операцій встановлено безкоригувальну межу на рівні 8% оподатковуваного прибутку минулого року (пп. 140.5.14 ПКУ). Перевищення записують у **рядок 3.1.14** додатка РІ.

На суму безоплатного передання/перерахування неплатникам податку на прибуток (приміром, спрощенням) чи платникам податку на прибуток за ставкою 0% збільшують фінрезультат до оподаткування. Тобто такі витрати для податкових цілей повністю "знімають" через **рядок 3.1.10** додатка РІ.

Занотуйте в цьому аспекті важливу позицію контролерів:

— якщо перераховуєте кошти/передаєте товари фізособі — підприємцю на загальній системі оподаткування — це податкове коригування не застосовується;

— а якщо підприємцю на спрощеній системі оподаткування — на відповідну суму збільшують фінрезультат до оподаткування (див. ІПК ДФСУ від 16.01.2020 р. № 142/6/99-00-07-02-02-06/ІПК).

Логіка митарів тут проста й фіскальна: загальносистемник сплатить із таких доходів 18%, а спрощенець — або взагалі нічого, або податок за значно меншою ставкою. Хоча підприємство може передавати таку допомогу "простій" фізособі з відповідним оформленням документів, не враховуючи її підприємницького статусу, з обкладенням такої допомоги податком на доходи за загальноновстановленими правилами.

І ще один вид компенсації, на суму якого проводять податкове коригування, — повна або часткова компенсація роботодавцем один раз на календарний рік вартості путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування платника податку та/або його дітей віком до 18 років на території України, якщо її не включають до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу фізособи (пп. 140.5.10 ПКУ).

Антон ЮЛІН,
незалежний консультант, м. Київ

² Коригування можуть виникнути в разі безоплатного передання необоротного активу, оскільки його з метою оподаткування прирівнюють до продажу (пп. 14.1.202 ПКУ). Тому вступають у дію відповідні коригування, передбачені п.п. 138.1, 138.2 ПКУ. Так, у **рядку 1.1.2** додатка РІ до Декларації № 897 підприємства, що проводять податкові коригування за р. III ПКУ, збільшують фінрезультат на суму залишкової вартості безоплатно переданого основного засобу чи нематеріалу, визначену відповідно до П(С)БО. Зменшують фінрезультат у **рядку 1.2.2** додатка РІ до Декларації № 897 на залишкову вартість відповідного основного засобу чи нематеріалу, визначену з урахуванням податкових обмежень ст. 138 ПКУ.

³ Значення об'єкта оподаткування з **рядка 04** Декларації № 897, якщо ви не страховик, банк чи лотерейщик.

⁴ Дитячо-юнацьким спортивним школам, центрам олімпійської підготовки, школам вищої спортивної майстерності, центрам фізичної культури і спорту осіб з інвалідністю, спортивним федераціям з олімпійських видів спорту.

Посміхнись, адже ти – Бухгалтер :)



НЕГОСПДІЯЛЬНІ ВИТРАТИ: НАСЛІДКИ ДЛЯ ПДВ

У консультації ми розповімо про нюанси відображення у ПДВ-обліку витрат з ознаками негосподарських, включно з оформленням податкової накладної й відображенням пов'язаних із негосподарською операцій у декларації з ПДВ.

Гуру ПДВ-обліку пам'ятають: давним-давно, до впровадження системи електронного адміністрування ПДВ, негосподарськими витратами до податкового кредиту було зась. Але вже багато років поспіль вхідний ПДВ може збільшити податковий кредит, незважаючи на мету придбання товарів чи послуг. Згідно з п. 198.3 ПКУ право на податковий кредит, не залежить від того, чи розпочали використовувати товари/послуги, необоротні активи в обкладених ПДВ операціях та/або господарській, а також чи були протягом цього періоду ПДВ-

операції. Наразі для цього достатньо, аби початальник виписав і зареєстрував податкову накладну (далі — ПН) або розрахунок коригування (далі — РК), що підтверджують нарахування ПДВ.

І все-таки податковий кредит за негосподарськими витратами, як і раніше, — неповноцінний. Його слід перекрити нарахуванням компенсаційних податкових зобов'язань за пп. "г" п. 198.5 ПКУ. До негосподарських, як і колись, зараховують витрати, не пов'язані з одержанням доходу (пп. 14.1.36 ПКУ).

ЯКІ ВИТРАТИ МОЖУТЬ ВВАЖАТИСЯ НЕГОСПДІЯЛЬНИМИ

● Негосподарське списання активів

Іноді негосподарність операції очевидна як для головного, так і для перевіряючих. Із-поміж таких операцій сміливо можна назвати списання активів, знищених під час пожежі, повені та інших стихійних форс-мажорів; через крадіжку; псування, що унеможлиблює одержання в майбутньому економвигід від використання таких активів; втрату під час перевезення; нестачу, виявлену в процесі інвентаризації після заліку пересортиці, що не вписується до норм природного убутку товарів; під час витрачання запасів (наприклад, ПСМ) понад установлені норми.

● Витрати подвійного призначення

У решті випадків витратам властива двоїстість. З однієї сторони, їх необхідність для діяльності підприємства начебто цілком виправдана. Хто в сучасному світі може поставити під сумнів, що закупка мючких та інших санітарно-гігієнічних засобів, забезпечення працівників і відвідувачів питною водою з кулера, а також тістечками й кавою, та іншим офісним дріб'язком, наприклад, таким, як електрочайники, обігрівачі, кондиціонери тощо, і навіть мотиваційні подарунки співробітникам або улюбленим клієнтам суперечать інтересам підприємства?

Однак обґрунтувати зв'язок таких витрат з одержанням доходу буває непросто. Які аргументи можна навести "за", розглядаючи кон-

кретні операції, ми розповіли в консультаціях, опублікованих у цьому спецвипуску.

● Збиткові операції

Негосподарськими податківці також вважають збиткові операції. Вони наполягають: податковий кредит за частиною витрат, не перекритих доходом, слід погасити компенсаційними податковими зобов'язаннями за пп. "г" п. 198.5 ПКУ. У листі ДФСУ від 26.10.18 р. № 6459/99-99-11-01-02-18 контролери обґрунтовують свою точку зору так: постійне провадження збиткової діяльності не передбачає одержання доходу, який призводить до збільшення економвигід у вигляді надходження активів і до зростання власного капіталу. Через це, на думку контролерів, **збиток у сумі перевищення виробничої собівартості продукції над доходами від її реалізації не є витратами, пов'язаними з господарською діяльністю.**

Водночас у судах таким претензіям можна дати відсіч. Зокрема, у постанові ВС від 26.04.19 р. у справі № 803/173/18¹ суд сформулював таку правову позицію: збитковість не може правити за підставу визначення діяльності як негосподарської. Неотримання доходу від певної господарської операції (читай — прибутку) не свідчить про те, що операція не пов'язана з господарською, оскільки останню завжди супроводжує комерційний ризик не отримати дохід від конкретної операції колись узагалі або одержати його відтерміновано — у майбутніх періодах.

¹<http://reyestr.court.gov.ua/Review/81479255>.



Аналіз судової практики підтверджує: найяскравіший доказ тому, що витрати за деякими збитковими операціями все-таки характеризуються як госпдіяльні, якщо загалом підприємство виходить на прибуток (див. постанову ВС від 07.03.19 р. у справі № 818/3838/15²).

Утім це найліпший, але не єдиний аргумент на користь того, що продажі нижче від собівартості також можуть вважатися госпдіяльними. Касаційні суди часто-густо повертають такі справи на повторний перегляд, аби суди першої або апеляційної інстанцій ретельніше досліджували економічну причину збиткової операції — чи мала вона розумну ділову мету (див. постанови ВС від 06.02.20 р. у справі № 804/3461/15³, від 17.10.19 р. у справі № 816/2270/16⁴, від 12.09.18 р. у справі № 804/7753/16⁵ тощо).

● Безоплатне передання

Негоспдіяльність безоплатного передання товарів/послуг, зазвичай, сумнівів не викликає, бо не супроводжується одержанням доходу. Винятки — хіба що рекламні роздавання, передання товарів/надання послуг у межах гарантійних зобов'язань та деякі інші.

Утім ПДВ-облік за безоплатного передання арів/послуг дещо відрізняється від звичайної негоспдіяльності. Він не потребує задіяння компенсаційного механізму з п. 198.5 ПКУ. Податківці вже давно наполягають на тому,

що передання товарів/послуг без компенсації обкладають ПДВ як звичайне постачання на підставі пп.пп. 14.1.185, 14.1.191, пп. пп. "а", "б" п. 185.1, п. 188.1 ПКУ. І якщо платник ПДВ нарахує податкові зобов'язання як за звичайного постачання, то потреби додатково перекривати податковий кредит за такими товарами/послугами, за пп. "г" п. 198.5 ПКУ, немає (див. ІПК ДФСУ від 16.05.18 р. № 2193/6/99-99-15-03-02-15/ІПК).

Як бачите, критерії, за якими негоспдіяльні операції відрізняють від госпдіяльних, доволі нечіткі. Можливо, саме тому податківці вже давно уникають прямої відповіді на запитання щодо госпдіяльності тієї чи іншої операції, надаючи платника податків можливість самотужки розв'язати цей ребус. Утім у своїх консультаціях вони дають таку підказку:

— **якщо витрати за товари/послуги, госпдіяльний статус яких під сумнівом, включено до вартості вартість товарів/послуг, від яких платник податків одержує дохід і які обкладає ПДВ, то додатково використати компенсаційний механізм із пп. "г" п. 185.1 ПКУ не потрібно. У такому разі є підстави вважати, що такі товари/послуги все-таки використано й в оподатковуваних операціях, й у госпдіяльності;**

— якщо підтвердити таке неможливо — це негоспдіяльність з усіма належними наслідками.

ЯК ДОВЕСТИ, ЩО ВИТРАТИ ВРАХОВАНО В ПРОДАЖНІЙ ЦІНІ ПРОДУКЦІЇ (ТОВАРІВ, РОБІТ, ПОСЛУГ)

Коли витрати формують собівартість продукції, товарів або послуг, якими торгує підприємство, то впоратися з поставленим податківцями завданням простіше простого. Наприклад, технічно неминучий брак потрапляє на **рахунок 23**⁶. І тоді, послуговуючись даними бухгалтеру, легко довести, що витрати на нього обкладено ПДВ у ціні продажу товарів/послуг.

Та коли витрати із сумнівним госпдіяльним статусом класифіковано як адміністративні, збутові або інші операційні — бухгалтер не допоможе. Як тоді зарадити цьому?

В ІПК ДФСУ від 23.05.19 р. № 2343/6/99-99-15-03-02-15/ІПК контролери підказують, які

документи можуть підтвердити, що витрати все-таки ввійшли до ціни продажу товарів/послуг, яку компенсують покупці під час ПДВ-реалізації. **Це може бути калькуляція вартості товарів/готової продукції /послуг або інший встановлений обліковою політикою документ.**

Проте найпереконливіший доказ того, що будь-які витрати компенсовано та враховано під час формування бази для ПДВ, якщо платник податків за результатами своєї операційної діяльності виходить у "плюс" за операціями, які обкладають цим податком. Це означає, що всі витрати за період, включно з тими, що не входять до собівартості товарів/послуг, перекрито доходами.

А якщо шанси обґрунтувати зв'язок із госпдіяльністю якихось витрат нульові, вихід один — визнати умовне постачання за пп. "г" п. 198.5 ПКУ. З'ясуємо, як це належить зробити.

² <http://reyestr.court.gov.ua/Review/80317889>.

³ <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87515915>.

⁴ <http://reyestr.court.gov.ua/Review/85121367>.

⁵ <http://reyestr.court.gov.ua/Review/76419397>.

⁶ Докладніше про облік виробничого браку читайте в газеті "Все про бухгалтерський облік" № 104 за 2018 р. на стор. 23.

ПЕРІОД, КОЛИ НАРАХОВУЮТЬ НЕГОСПДІЯЛЬНИЙ ПДВ

У п. 198.5 ПКУ зазначено, що зобов'язання за негоспдіяльними операціями визнають:

- на дату придбання товарів/послуг, якщо із самого початку їх купували не для госпдіяльності;

- на дату початку їх фактичного використання не в госпдіяльності, зафіксовану в первинних документах, якщо товари/послуги придбано для госпдіяльності і ПДВ-операцій, зі зміною надалі наряду використання на негоспдіяльний.

Нарахування податкових зобов'язань у цьому разі супроводжує виписування податкової накладної (далі — ПН). Пункт 198.5 уточнює, що це зведена ПН, яку можна оформити не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду. Така ПН належить до реєстрації в загальноновстановлені строки (див. докладніше про граничні строки реєстрації ПН/РК у газеті "Все про бухгалтерський облік" № 20 за 2020 р. на стор. 30).

КУПІВЛЯ БЕЗ ПОДАТКОВОГО КРЕДИТУ: ЧИ НАРАХОВУВАТИ НЕГОСПДІЯЛЬНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Пункт 198.5 ПКУ встановлює виняток лише для товарів/послуг, необоротних активів, куплених або виготовлених до 01.07.15 р. Якщо під час придбання таких товарів/послуг податкового кредиту не збільшували, податкових зобов'язань, за п. 198.5 ПКУ, не нараховують, навіть якщо їх використовували не в госпдіяльності та/або не обкладених ПДВ операціях.

Для більш пізніх покупок компенсаційні зобов'язання із ПДВ, на жаль, безпосередньо не залежать від наявності або відсутності податкового кредиту.

Проте податківці справедливо розсудили: аби механізм із п. 198.5 ПКУ запрацював, податковий кредит усе-таки має бути. Такий висновок випливає з ІПК ГУ ДФС у м. Києві від 27.11.19 р. № 1559/ІПК/26-15-04-01-18. Там сказано: **якщо товари/послуги придбано без ПДВ і через це в покупця податковий кредит не виникав, він не повинен нараховувати податкових зобов'язань, за п. 198.5 ПКУ, щоби не робив він із такими товарами/послугами.**

Та коли товари/послуги придбано з ПДВ, потрібно переконатися, що право на податковий кредит у покупця виникло. Для цього, щонайменше, потрібна ПН, оформлена постачальником і зареєстрована в ЄРПН. Згодиться також документ — заміник ПН із переліку, наведеного в п. 201.11 ПКУ.

Утім не всяка зареєстрована постачальником ПН дає покупцеві право збільшити податковий кредит. Якщо в ній допущено помилки в обов'язкових реквізитах, які перешкоджають ідентифікувати постачання, його сторони, така ПН непридатна для підтвердження податкового кредиту.

На це слід зважити, осилуючи негоспдіяльні витрати у ПДВ-обліку. Адже, зі слів податківців, **за товарами/послугами, необоротними активами, придбаними після 01.07.15 р., які починають використовуватися або початково призначені для використання в не обкладених ПДВ та/або негоспдіяльних операціях, податкові зобов'язання, за п. 198.5 ПКУ, нараховують у звітному (податковому) періоді, у якому в покупця виникли підстави для включення сум ПДВ, сплачених (нарахованих) під час їх купівлі, до податкового кредиту.** Тобто не раніше, ніж постачальник таких товарів/послуг зареєструє коректну ПН. А для підприємств, які застосовують касовий метод, — у звітному (податковому) періоді, у якому здійснено оплату чи інші види компенсації (див. ІПК ДФСУ від 21.09.17 р. № 2024/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, від 27.06.18 р. № 2877/5/99-99-15-03-02-16/ІПК, від 22.08.19 р. № 3941/6/99-99-15-03-02-15/ІПК).

КОЛИ НЕГОСПДІЯЛЬНИЙ ПДВ НАРАХОВУВАТИ НЕ ПОТРІБНО

ПКУ містить один чіткий виняток, коли компенсаційних зобов'язань, за пп. "г" п. 198.5 ПКУ, нараховувати не потрібно. Він стосується операцій, ПДВ-облік яких регулює п. 189.9 ПКУ. У ньому йдеться про ліквідацію виробничих і невиробничих основних засобів за самостійним рішенням платника податків або через незалежні від нього причини — крадіжка, пожежа, повінь тощо.

Бухгалтери, ваша праця — наша гордість!

Редакція газети «Все про бухгалтерський облік»



БАЗА ДЛЯ НАРАХУВАННЯ НЕГОСПДІЯЛЬНОГО ПДВ

Базу для таких операцій установлює п. 189.1 ПКУ. За товарами/послугами, використаними не в госпдіяльності, ПДВ нараховують на ціну їх придбання. За необоротними активами — з огляду на їх залишкову балансову вартість на початок періоду, у якому вони набули статусу негоспдіяльних. Як бачите, правила не мудровані. Труднощі їх застосування можуть виникнути лише в тих, хто скеровує в негоспдіяльний обіг товари/послуги власного виробництва.

Балансова вартість таких активів може утворюватися з багатьох складників, частина яких абсолютно не пов'язана з придбанням товарів/послуг, що надійшли разом із податковим кредитом. Але ми вже переконалися, що податкові зобов'язання, за п. 198.5 ПКУ, обґрунтовані лише для тієї части-

ни витрат, які дозволили збільшити податковий кредит. А у виготовлених товарах/послугах можуть "сидіти" амортизація, зарплата працівників, соцнарахування тощо. Тому некоректно прирівнювати всю балансову вартість товарів/послуг власного виробництва до ціни їх придбання з метою нарахування податкових зобов'язань за п. 198.5 ПКУ.

Проте робота щодо вичленовування витрат із податковим кредитом із балансової вартості товарів/послуг власного виробництва може виявитися настільки трудомісткою, що набагато простіше відмовитися від цієї ідеї й нарахувати ПДВ, зважаючи на їх балансову вартість. Це навмисне порушення приписів п. 189.1 ПКУ негативних наслідків не спричинить, адже база свідомо буде завищена, а не занижена.

ЯК СКЛАСТИ ПН НА НЕГОСПДІЯЛЬНЕ ПОСТАЧАННЯ

Найчастіше нарахування негоспдіяльного ПДВ супроводжує виписування зведеної ПН із типом причини "13". Лівий верхній квадрат

зведеної ПН, яку оформляють за пп. "г" п. 198.5 ПКУ, п.п. 8, 11, 16 Порядку № 1307, має такий вигляд:

Зведена податкова накладна	1
Складена на операції, звільнені від оподаткування	
Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини (зазначається відповідний тип причини)	X 1 3

Окреме кодування за типом причини ненадання ПН покупцеві виділено для:

- постачання в межах балансу для невиробничого використання (код "04");
- переведення виробничих основних засобів до невиробничих (код "06").

Загальна ознака для останніх двох операцій — активи не списують із балансу в момент передання для негоспдіяльного використання.

ПН, що супроводжують таке передання, також зведені і їх позначають кодом зведеноності "1" у відповідному полі.

У решті — правила заповнення всіх трьох типів ПН збігаються. У заголовній частині ПН найменування покупця зазначають власне, ІПН — умовний "600000000000", податкового номера не проставляють (п. 11 Порядку № 1307), наприклад:

ПОДАТКОВА НАКЛАДНА

2 9 0 2 2 0 2 0 / 1 0 7 1
(дата складання) (порядковий номер)

Постачальник (продавець)

Товариство з обмеженою відповідальністю "Зоряне сяйво"
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця)

1 2 3 6 5 4 7 8 9 4 5 6 / 1 2 3 6 5 4 7 1 2 3
(індивідуальний податковий номер) (номер філії²) (податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта³)

Отримувач (покупець)

Товариство з обмеженою відповідальністю "Зоряне сяйво"
(найменування; прізвище, ім'я, по батькові — для фізичної особи — підприємця)

1 2 3 6 5 4 7 8 9 4 5 6 / / /
(індивідуальний податковий номер) (номер філії²) (податковий номер платника податку або серія (за наявності) та номер паспорта³)

У табличній частині в графі 2 зазначають номери й дати вхідних ПН, за якими збільшували податковий кредит, у графі 4 — умовне позначення одиниці виміру "грн", граф 3.1, 3.2, 3.3, 5—9, 12 не заповнюють (п. 16 Порядку № 1307).

Якщо товар/послуги із вхідної ПН лише частково скерували на негосппотреби, у графі 10 зведеної ПН наводять той обсяг (вартість без ПДВ), який належить до негоспдіяльної частини.

Розділ А		
I	Загальна сума коштів, що підлягають сплаті, з урахуванням податку на додану вартість	11016,00
II	Загальна сума податку на додану вартість, у тому числі:	1836,00
III	загальна сума податку на додану вартість за основною ставкою	1836,00
IV	загальна сума податку на додану вартість за ставкою 7%	
V	Усього обсяги постачання за основною ставкою (код ставки 20)	9180,00
VI	Усього обсяги постачання за ставкою 7% (код ставки 7)	
VII	Усього обсяги постачання при експорті товарів за ставкою 0% (код ставки 901)	
VIII	Усього обсяги постачання на митній території України за ставкою 0% (код ставки 902)	
IX	Усього обсяги операцій, звільнених від оподаткування (код ставки 903)	
X	Дані щодо зворотної (заставної) тари	

Розділ Б													
№ з/п	Опис (номенклатура) товарів/послуг продавця	Код			Одиниця виміру товару/послуги		Кількість (об'єм, обсяг)	Ціна постачання одиниці товару/послуги без урахування податку на додану вартість	Код ставки	Код пільги ⁶	Обсяги постачання (база оподаткування) без урахування податку на додану вартість	Сума податку на додану вартість	Код виду діяльності сільськогосподарського товаровиробника
		товару згідно з УКТ ЗЕД	ознаки імпортованого товару ⁵	послуги згідно з ДКПП	умовне позначення (українське)	код							
1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Податкова накладна від 14.01.2020 р. № 645				грн						3500,00	700,00	
2	Податкова накладна від 21.01.2020 р. № 1244				грн						2400,00	480,00	
3	Податкова накладна від 14.02.2020 р. № 5341				грн						2310,00	462,00	
4	Податкова накладна від 27.02.2020 р. № 157				грн						970,00	194,00	

ДЕ В ДЕКЛАРАЦІЇ ПОКАЗАТИ НЕГОСПДІЯЛЬНІ ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ

Для податкових зобов'язань, які нараховують за п. 198.5 ПКУ, у декларації із ПДВ відведено два рядки — 4.1 і 4.2. Перший заповнюють, якщо застосовують основну ставку ПДВ — 20%, а другий — 7% (пп. 5 п. 3 р. V Порядку № 21). Ставка залежить від того, яку застосував постачальник, продаючи вам товари/послуги, котрі

ви придбали та/або надалі використовували не в господарстві.

У нашому прикладі, якщо у звітному періоді нарахування ПДВ, за п.п. 198.5, 199.1 ПКУ, супроводжувало виписування лише однієї ПН, фрагмент якої наведено вище, основна частина декларації буде заповнена ось так.

Код рядка	Код додатка	І. ПОДАТКОВІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	Обсяги постачання (без податку на додану вартість)	Сума податку на додану вартість
			колонка А	колонка Б
...				
4.1	Д1, Д5, Д7	основною ставкою	9180	1836
4.2	Д1, Д5, Д7	ставкою 7%		

Заповнюючи рядки 4.1, 4.2 у зв'язку з використанням товарів/послуг не в господарстві, потрібно також розшифрувати нараховані податкові зобов'язання в додатку Д5.

Додаток Д1 може знадобитися, лише коли такі податкові зобов'язання коригують. Той факт, що зведені ПН належать до коригування, зо-

крема для виправлення помилки, підтверджують податківці в ІПК ДФСУ від 25.03.19 р. № 1232/6/99-99-15-03-02-15/ІПК (див. коментар у нашій газеті № 34 за 2019 р. на стор. 18). Крім того, через анулюючий РК можна повернути в господарстві ті товари/послуги, які з неї вилучили. Таку можливість надає п. 198.5 ПКУ.



Додатка Д7 за негоспдіяльного ПДВ узагалі ніколи не заповнюють.

розшифрувати в таблиці 1 р. І додатка Д5 так, як показано нижче.

Зведену ПН із нашого *прикладу* належить

№ з/п	Платник податку — покупець (індивідуальний податковий номер)	Період складання податкових накладних	Ознака здійснення с/г операцій*	Обсяг постачання (без податку на додану вартість)		Сума податку на додану вартість
				основна ставка	ставка 7%	
1	2	3	4	5	6	7
...						
6000000000000 (рядок 4.1 декларації)		02.2020		9180,00	x	1836,00
6000000000000 (рядок 4.2 декларації)				x		

Якщо зведену ПН у встановлені строки не зареєстровано, її додатково розшифровують у таблиці 1.1 р. І додатка Д5.

ЯК ПРОВЕСТИ НЕГОСПДІЯЛЬНИЙ ПДВ У БУХОБЛІКУ

Попри те, що Інструкція № 141, котра регулювала бухоблік ПДВ, уже майже рік як втратила чинність, вважаємо, закладений нею концепт можна, як і раніше, з користю застосовувати, зокрема щодо негоспдіяльного ПДВ, оскільки він не суперечить ні нацстандартам, ні Інструкції № 291.

А це означає, що ПДВ, нарахований, за п. 198.5 ПКУ, у періоді придбання товарів/послуг, необоротних активів, початково куплених для негоспдіяльності, має збільшити їх первісну вартість. Адже такого податку підприємству не компенсують, і він пов'язаний безпосередньо з придбанням (п. 9 П(С)БО 9 "Запаси", п. 8 П(С)БО 7 "Основні засоби"). Так само вчиняють із послугами, вартість яких одразу потрапляє до витрат за **Дт 23, 91, 92, 93, 94**. Компенсаційні податкові зобов'язання із ПДВ, нараховані під

час придбання негоспдіяльних послуг, мають поповнити той самий рахунок.

Та якщо товари/послуги початково придбали для госпдіяльності, а їх призначення змінилося на негоспдіяльне пізніше (в іншому періоді), вважаємо, що підхід має бути зовсім інший. Нарахування негоспдіяльного ПДВ у цьому разі не повинно торкатися первісної вартості товарів, необоротних активів або вартості послуг, початково відображеної в бухобліку. Основний аргумент — нацстандарт не містить такої підстави для перегляду первісної вартості або початково визнаних витрат. Тому ПДВ-зобов'язанням саме й місце у витратах періоду, наприклад за **Дт субрахунку 949**.

Загалом, бухоблікова картина за придбання негоспдіяльних товарів/послуг і нарахування ПДВ, за п. 198.5 ПКУ, може мати ось такий вигляд (див. *таблицю 1*, цифри умовні).

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Таблиця 1
		Дт	Кт		
1	Оприбутковано товари/послуги	15, 20, 22, 23, 28, 91, 92, 93, 94	631	100000	
2	Збільшено податковий кредит із ПДВ	641/ПДВ	631	20000	
Товари, послуги, необоротні активи початково придбано не для госпдіяльності					
3	Нараховано компенсаційні податкові зобов'язання за п. 198.5 ПКУ	643/ПДВ до коригування	641/ПДВ	20000	
4	Збільшено первісну вартість товарів (визнано витрати за послугами) на суму податкових зобов'язань	15, 20, 22, 23, 28, 91, 92, 93, 94	643/ПДВ до коригування	20000	
Товари, послуги, необоротні активи передано для негоспдіяльного використання в іншому періоді					
5	Нараховано компенсаційні податкові зобов'язання за п. 198.5 ПКУ	643/ПДВ до коригування	641/ПДВ	20000	
6	Визнано витрати в сумі компенсаційного ПДВ за п. 198.5 ПКУ	949	643/ПДВ до коригування	20000	

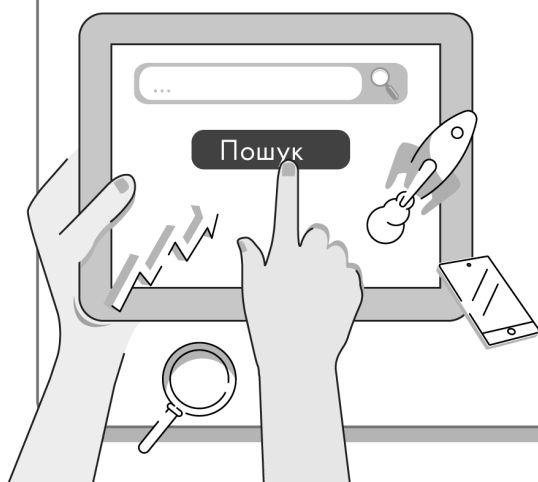
Негоспдіяльні витрати за окремими операціями та їх ПДВ-облік у роз'ясненнях контролерів ми зібрали в *таблиці 2*.

Таблиця 2	Негоспдіяльна операція	Реквізити консультації
	Витрати на відновлювальний ремонт орендованого об'єкта після пожежі, який і надалі використовують у ПДВ-операціях із госпдіяльності орендаря	ІПК ДПСУ від 11.02.20 р. № 528/6/99-00-07-03-02-06/ІПК
	Витрати на харчування працівників, зокрема, спецхарчування й за схемою "шведський стіл"	ІПК ДПСУ від 28.11.19 р. № 1636/6/99-00-04-07-03-15/ІПК, від 26.09.19 р. № 411/6/99-00-07-03-02-15/ІПК, ІПК ДФСУ від 02.07.19 р. № 3048/6/99-99-13-02-03-15/ІПК
	Безоплатне роздавання в рамках рекламних/маркетингових заходів	ІПК ГУ ДФС у м. Києві від 27.11.19 р. № 1559/ІПК/26-15-04-01-18, ІПК ГУ ДФС у Дніпропетровській обл. від 21.06.19 р. № 2836/ІПК/04-36-12-01-16, ІПК ДФСУ від 23.05.19 р. № 2343/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, від 06.08.18 р. № 3441/6/99-99-15-03-02-15/ІПК
	Нерухоме майно передають в оренду лише частково	ІПК ДПСУ від 15.10.19 р. № 755/6/99-00-07-03-02-15/ІПК
	Списання зіпсованих ТМЦ після закінчення строку придатності, а також їх використання як вторсировини	ІПК ДПСУ від 11.09.19 р. № 123/6/99-00-07-03-02-15/ІПК, від 06.09.19 р. № 63/6/99-00-04-07-03-15/ІПК, ІПК ДФСУ від 15.11.18 р. № 4838/6/99-99-15-03-02-15/ІПК
	Придбання товарів/послуг для санітарно-гігієнічних і господарсько-адміністративних потреб (у т.ч. питна вода, чай, кава, цукор, вершки, квіти тощо)	ІПК ДФСУ від 31.05.19 р. № 2498/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, від 18.04.19 р. № 1673/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, від 05.06.18 р. № 2456/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, від 16.05.18 р. № 2193/6/99-99-15-03-02-15/ІПК
	Придбання ПММ для орендованих транспортних засобів	ІПК ДФСУ від 17.05.19 р. № 2236/6/99-99-12-02-04-15/ІПК
	Списання ТМЦ унаслідок форс-мажору або крадіжки	ІПК ДФСУ від 23.04.19 р. № 1760/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, від 15.03.19 р. № 1070/6/99-99-15-03-02-15/ІПК
	Неробочі телефонні розмови співробітників	ІПК ДФСУ від 12.03.19 р. № 979/6/99-95-42-03-15/ІПК, від 19.11.18 р. № 4879/6/99-95-42-03-15/ІПК
	Мийка/чищення автотранспорту	ІПК ГУ ДФС у Житомирській обл. від 08.02.19 р. № 450/ІПК/06-30-12-01-19
	Проведення збиткової діяльності	Лист ДФСУ від 26.10.18 р. № 6459/99-99-11-01-02-18
	Подарунки співробітникам	ІПК ДФСУ від 16.05.18 р. № 2193/6/99-99-15-03-02-15/ІПК
	Відшкодування збитків за пошкоджене майно	ІПК ДФСУ від 16.05.18 р. № 2193/6/99-99-15-03-02-15/ІПК
	Витрати на утримання технологічного обладнання та апаратури техцехів під час простою	ІПК ГУ ДФС у Львівській обл. від 03.05.18 р. № 1973/ІПК/13-01-12-05-11

Олена КОВАЛЕНКО,
САР, консультант газети "Все про бухгалтерський облік"

Пошуковий ресурс

irk.vobu.ua



«Індивідуальні Податкові Консультації»

Усього ІПК:

15655

Тут Ви зможете легко знайти відповіді податківців на запитання, які Вас турбують. Зекономити час допоможе зручний пошук за текстом та реквізитами ІПК.

Результати пошуку доступні для читачів газети за **кодом передплатника**.

ШТРАФИ ЗА ПОРУШЕННЯ ДОГОВІРНИХ УМОВ ТА ІНШІ САНКЦІЇ: РИЗИКИ, ЯКІ НЕ ВАРТО ІГНОРУВАТИ

Загалом штрафи мали би бути для підприємства самодостатнім негативним наслідком. Але тільки на самому факті застосування санкцій негатив від них для компаній, на жаль, не закінчується, адже штрафи — це витрати, а вони зменшують об'єкт обкладення податком на прибуток, відповідно, і суму податку. Тому й зрозуміле прискіпливе ставлення контролюючих органів до витрат платників податку на прибуток на суми визнаних штрафів. Про ризики щодо сум штрафних санкцій, до яких підприємствам (які є в даному випадку постраждалою стороною, тобто до яких застосовують штрафні санкції) варто підготуватися завчасно, ми й поговоримо у цій статті.

РИЗИК 1. Визнання операції фіктивною, "зняття" витрат на суму штрафу й застосування штрафу згідно з п. 123.1 ПКУ

● **Як уникнути:** завчасно подбати про доведення реальності операції — документально підтвердити факт порушення умов договору і належно оформити нарахування штрафу.

Податкова тактика визнання операцій фіктивними (тобто такими, які не відбувалися фактично) зводиться до того, що:

- 1) документи, якими оформлено операцію, складено без дотримання вимог Закону про бухгалтерлік;
- 2) складено замало документів;
- 3) формулювання в первинці не дають змогу ідентифікувати зміст та обсяг операції, осіб-виконавців, дату.

Практика підтверджує: за наявності бодай однієї з наведених підстав є ризик того, що будь-яку операцію підприємства можуть визнати фіктивною. Причому, як розумієте, до штрафних санкцій, які нараховані контролерами за результатами перевірки, податківці взагалі не чіпляються.

Прискіпливе ставлення контролерів направлене на санкції за порушення договірних умов/зобов'язань (неоплата товарів/послуг чи її прострочення, непоставка чи поставка неякісних товарів/послуг та інші передбачені умовами договору обмеження).

● **Документальне підтвердження:** для оформлення операції із застосування/нарахування штрафів *спочатку необхідно документально зафіксувати факт порушення:*

- а) вимог законодавства — стосується штраф-

них санкцій і пені, нарахованих контролюючими органами за результатами перевірок. Документальним підтвердженням у цьому разі є податкове повідомлення-рішення (далі — ППР);

б) умов договору. Документальним підтвердженням будуть:

- претензія до договору (як правило, санкції прописують у розділах із назвою "Претензії", "Санкції" тощо). Якщо штраф нараховують на підставі претензії, у ній має бути зазначена інформація, про яку йдеться в ч. 3 ст. 222 ГКУ;
- рішення суду, що набуло законної чинності¹;
- роздруківка повідомлення/переписки з контрагентом (практика свідчить про те, що порушення умов договору може бути зафіксовано поста-

чальником у межах офіційного листування (у т.ч. електронною поштою)).

Такі документи є підставою для складання **бухгалтерської довідки**, яка і є первинним документом, що підтверджує на-

рахування штрафних санкцій.

Бухдовідка повинна містити всі обов'язкові реквізити первинного документа, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону про бухгалтерлік та п. 2.4 Положення № 88.

Крім того, у ній слід якомога детальніше:

- прописати, про яку штрафну санкцію йдеться (за порушення якого пункту/статті договору чи на підставі якого ППР);
- підтвердити погодження/визнання самого факту застосування санкції та її розміру;
- деталізувати алгоритм обчислення розміру санкції (особливо, якщо її сума не фіксована, а прив'язана до якогось показника: % від замовлення, % від обсягу постачання, сума завданих збитків тощо).

¹ Листи Мінфіну України від 22.06.09 р. № 31-34000-10-16/16556 і від 15.10.10 р. № 31-34020-20-16/28057 (опубліковано в додатку до газети "Все про бухгалтерський облік" № 9 за 2020 р. на сайті dodatok.vobu.ua).

Слідкуйте, щоби всі документи, які підтверджують застосування штрафних санкцій, їх нарахування та визнання, а також відображення в обліку та звітності:

- містили однакові формулювання (назви, найменування) застосованої до сторони договору і визнаної нею **штрафної санкції** (інакше сумніви щодо реальності такої операції лише загостряться);

- оформлювалися українською мовою (або якщо йдеться про порушення умов ЗЕД-договору поряд з іншомовним текстом був український переклад) — п. 1.3 Положення № 88.

● **Бухоблік штрафних санкцій.** Для винної в порушенні договірних зобов'язань сторони суми штрафних санкцій/пені включають до складу інших операційних витрат (п. 20 П(С)БО 16 "Витрати"). Нарухування *господарських* штрафних санкцій відображають проводкою: **Дт 948 Кт 685**, їхню сплату: **Дт 685 Кт 311 або 312** (якщо йдеться про штрафи на користь контрагента-нерезидента).

Нарухування й сплату штрафних санкцій чи пені за *результатами податкових перевірок* (незалежно від того, який період (звітний чи минулий) перевірявся) відображають записами²:

- **Дт 948 Кт 641/податок на прибуток/ПДВ** тощо;

- **Дт 641/податок на прибуток/ПДВ** тощо **Кт 311**.

Такі витрати відображають у *періоді визнання (нарахування)* штрафних санкцій, а не в періоді їх оплати. Відбувається це після пред'явлення вимоги кредитора і визнання претензії боржником або після отримання ППР.

РИЗИК 2. Визнання штрафу компенсацією вартості товарів/послуг спричинить донарахування ПДВ та штрафу згідно з п. 123.1 ПКУ

● **Як уникнути:** у договорах та решті документів, якими оформлюють нарахування штрафних санкцій, варто уникати формулювань на кшталт: "*У випадку... Покупець/Замовник компенсує/відшкодовує/оплачує Продавцю/Виконавцю вартість матеріалів/продукції/послуг...*" Добре, якщо в документах значитимуться саме "*штрафні/фінансові/господарсько-економічні/санкції, штрафи, неустойки, пеня*" тощо за порушення умов цивільно-правового договору.

Усе тому, що суми неустойки (штрафів

Уявімо, претензію від контрагента отримано 27.12.19 р. Оскаржувати її (у т.ч. і розмір зазначеного в ній штрафу) підприємство не збирається. При цьому сплачено штраф, умовно, 20.01.2020 р. У такому разі підприємство має визнати витрати (**Дт 948 Кт 685**) у IV кварталі 2019 року.

Якщо із сумою штрафів/пені платник не згоден і звертається до суду задля оскарження, то в обліку такі санкції спочатку відображають на забалансовому **рахунку 042**, на якому їх обліковують, доки суд не визнає претензію законною або не звільнить підприємство від відповідальності. Якщо рішення суду буде на користь контрагента-опонента — штрафи слід визнати в періоді набрання законної сили рішенням суду.

Наприклад, претензію від контрагента отримано 05.03.2020 р. Припустімо, з розміром зазначеного в ній штрафу підприємство не погоджується. І умовно 02.04.2020 р. підприємство подає позов до господарського суду та через півроку його програє. У такому разі витрати на суму штрафних санкцій воно має визнати **за датою набрання законної сили рішенням суду** (якщо не буде апеляційного оскарження справи). Адже лише тоді штраф буде визнаний (узгоджений) підприємством. Виправляти показники I кварталу (коли було отримано претензію) та показувати витрати не потрібно.

Якщо би за таких умов підприємство виграло суд (і контрагент не оскаржував би рішення першої інстанції в апеляції), то в бухгалтерії не відображали б жодних проводок: адже тоді немає підстав для визнання витрат.

та/або пені), 3% річних та інфляційних, отриманих платником у результаті невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань, не включають у договірну вартість (абз. 5 п. 188.1 ПКУ). Відповідно ПДВ такі суми не обкладають³.

Але за господарських санкцій у формі "**відшкодування завданих збитків**" податківці вважають: *по-перше*, цей вид виплати не названо в п. 188.1 ПКУ, а *по-друге*, відшкодування збитків, зокрема вартості пошкодженого/зіпсованого майна, вони вважають компенсацією вартості такого майна, яка, згідно з абз. 5 п. 188.1 ПКУ, включається до бази обкладення ПДВ (див. роз'яснення в категорії 101.07 ЗІР, лист⁴ ДФСУ від 30.12.16 р. № 28710/6/99-99-15-03-02-15).

Ми підхід податківців не поділяємо. Вважаємо, що ПДВ не оподатковують як штрафи за пору-

² Про нюанси бухгалтерського донарахування податку на прибуток за минулі роки читайте в газеті "**Все про бухгалтерський облік**" № 92 за 2019 р. на стор. 23.

³ Причому податківці це підтримують — ІПК ДФСУ від 03.08.17 р. № 1471/6/99-99-15-03-02-15/ІПК.

⁴ Опублікований у газеті "**Все про бухгалтерський облік**" № 13 за 2017 р. на стор. 18.

шення законодавства, накладені на підприємство за результатами перевірок, так і будь-які господарсько-економічні санкції за порушення договірних умов, передбачені ЦКУ і ГКУ (у т.ч. відшкодування збитків), оскільки:

1) у випадку відшкодування завданих збитків "поставки" товарів чи послуг у розумінні пп.пп. 14.1.185 і 14.1.191 ПКУ взагалі не відбувається. Тому й об'єкта обкладення ПДВ у такому разі немає;

2) відшкодування збитків є формою господарсько-економічних санкцій, порядок застосування яких регулюється гл. 25 ГКУ⁵. Законодавче визначення терміна "збитки" встановлено ст. 22 ЦКУ. Вони включають, зокрема, *доходи, які особа могла б реально одержати за звичайних обставин, якби її право не було порушене (упущена вигода)*.

Але повністю мінімізувати наміри контролерів обкласти відшкодування збитків ПДВ, на жаль, неможливо.

РИЗИК 3. Донарахування податку на репатріацію та штрафу, згідно з п. 127.1 ПКУ, при сплаті санкції за порушення умов ЗЕД-договору контрагенту-нерезиденту

● **Як уникнути:** обережним і неконфліктним платникам — сплачувати податок на репатріацію, а принциповим і завзятим — аргументувати, що штрафи за порушення договірних умов — це дохід нерезидента від господарської/комерційної діяльності, який, згідно з пп. "й" пп. 141.4.1 ПКУ⁶, є об'єктом обкладення податком на репатріацію. Однак, керуючись п. 103.2 ПКУ⁷, слід застосувати норму **ст. 7 "Прибуток від комерційної діяльності"** міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування. Відповідно до цієї статті дохід нерезидента від комерційної

діяльності оподатковується не в Україні, а в країні, де зареєстрований нерезидент⁸. Це питання доволі дискусійне, причому спірність підтверджує і судова практика.

Податківці вважають: виплачені на користь нерезидента штрафні санкції за порушення умов договору — це **дохід, який однозначно обкладається** податком на репатріацію. Їх аргумент: міжнародними договорами про уникнення подвійного оподаткування **не передбачено звільнення від оподаткування виплат нерезиденту штрафних санкцій за порушення договірних зобов'язань**. Тому, на думку контролюючого органу, незалежно від того, чи надається довідка, яка підтверджує, що нерезидент є резидентом країни, з якою укладено міжнародний договір України, **виплати нерезиденту штрафних санкцій за неналежне виконання умов договору резидентом вважаються доходами, отриманими нерезидентом із джерелом їх походження з України, що підлягають оподаткуванню за ставкою в розмірі 15% їх суми та за їх рахунок** (роз'яснення в категорії 102.18 ЗІР).

Під час кваліфікації доходу нерезидента у вигляді штрафних господарських санкцій судова практика розділилася на два підходи.

● **ПІДХІД 1** Кваліфікує ці доходи як такі, що отримані нерезидентом від здійснення ним негосподарської (некомерційної) діяльності (див. постанову Донецького окружного адмінсуду від 04.11.13 р.⁹ та ухвалу ВАСУ від 23.09.14 р.¹⁰ у справі № 805/3250/13-а). Адже, за пп. 14.1.36 ПКУ, **одна з ознак господарської діяльності полягає в тому, що діяльність повинна бути пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг**. Друга ознака свідчить про те, що господарська діяльність має бути спрямована на отримання доходу. Тоді як основне

⁵ Згідно із ч. 1 ст. 225 ГКУ збитками є: вартість втраченого, пошкодженого або знищеного майна, визначена відповідно до вимог законодавства; додаткові витрати (штрафні санкції, сплачені іншим суб'єктам, вартість додаткових робіт, додатково витрачених матеріалів тощо), понесені стороною, яка зазнала збитків внаслідок порушення зобов'язань другою стороною; **неодержаний прибуток (втрачена вигода), на який сторона, яка зазнала збитків, мала право розраховувати в разі належного виконання зобов'язання другою стороною**; матеріальна компенсація моральної шкоди у випадках, передбачених законом.

⁶ Відповідно до пп. "й" пп. 141.4.1 ПКУ оподаткуванню підлягають **інші доходи від провадження нерезидентом господарської діяльності на території України**, крім доходів у вигляді виручки або інших видів компенсації вартості товарів, виконаних робіт, наданих послуг, переданих, виконаних, наданих резиденту від такого нерезидента, обкладають податком на репатріацію за ставкою 15%.

⁷ Щоб застосувати передбачені міжнародним договором пільги (неоподаткування доходу в Україні), нерезидент має надати довідку (або її нотаріально засвідчену копію), яка підтверджує його резидентство в країні, з якою Україною укладено міжнародний договір. Таку довідку видає компетентний (уповноважений) орган відповідної країни за формою, затвердженою згідно із законодавством відповідної країни. Така довідка має бути належним чином легалізована, перекладена відповідно до законодавства України.

⁸ Прибуток нерезидента від здійснення ним підприємницької діяльності оподатковуватиметься в Україні лише у випадку, якщо ця діяльність здійснюватиметься через постійне представництво.

⁹ <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/35194606>.

¹⁰ <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/40642822>.

призначення неустойки — стимулювання сторони договору до належного виконання взятих на себе зобов'язань. Майнові наслідки у вигляді сплати штрафу як різновиду неустойки настають виключно у випадку порушення зобов'язання стороною договору, у результаті чого суд доходить висновку, що такі доходи взагалі не підпадають під дію податку на репатріацію.

● **ПІДХІД 2** Тракує такі доходи як доходи від провадження нерезидентом

комерційної діяльності (див. постанову¹¹ Одеського окружного адмінсуду від 27.02.17 р. у справі № 815/4492/16).

Тому підприємству, яке виплачує штраф за порушення договірних умов на користь контрагента-нерезидента, лишається:

- або утримувати 15% податку на репатріацію;
- або аргументувати відсутність підстав для утримання цього податку (тим паче, що аргументи є).

РИЗИК 4. Проведення + коригування, згідно з пп. 140.5.11 ПКУ, щодо сум штрафів на користь нерезидентів, підприємців-загальносистемників і незалежних профдіячів, донарахування податку на прибуток та штрафу за п. 123.1 ПКУ

● **Як уникнути:** зазначати законодавчі аргументи в бухгалтерській довідці, якою будете оформлювати нарахування штрафних санкцій, або ж аргументувати правомірність не проведення збільшувального коригування бухфінрезультату в ході податкової перевірки або під час оскарження результатів перевірки в досудовому чи судовому порядку (залежно від ситуації, що склалася).

У пп. 140.5.11 ПКУ передбачено збільшувальне коригування бухфінрезультату платника податку на прибуток на суму витрат від визнаних штрафів, пені, неустойок, нарахованих відповідно до **цивільного законодавства та цивільно-правових договорів** на користь осіб, які не є платниками податку (крім фізичних осіб), та на користь платників податку, які оподатковуються за ставкою 0% відповідно до п. 44 підрозділу 4 р. XX ПКУ.

Тобто пп. 140.5.11 ПКУ стосується штрафів стосовно:

1) осіб, котрі не є платниками податку на прибуток (крім фізичних осіб¹²), а саме:

- неприбуткові¹³ підприємства, установи та організації (п. 133.4, пп. 133.4.6 ПКУ);
- платники єдиного податку (п. 133.5, пп. 1 п. 297.1 ПКУ);

2) платників податку на прибуток, які застосовують ставку 0% за п. 44 підрозділу 4 р. XX ПКУ. Дана збільшувана різниця НЕ поширюється на суми:

- штрафних (фінансових) санкцій і пені, нарахованих контролюючими органами за порушення вимог податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладений на такі контролюючі органи (на користь цього свідчить лист ДФСУ від 03.03.17 р. № 4486/6/99-99-15-02-02-15)¹⁴;

- штрафних (фінансових) санкцій і пені, нарахованих на користь: звичайних платників податку на прибуток (ті, хто застосовує ставку 18%, у т.ч. нерезиденти — пп. 133.2.1 ПКУ); звичайних громадян — непідприємців (у т.ч. нерезидентів), підприємців-загальносистемників і незалежних профдіячів.

ВИСНОВОК

Як бачите, глобально "запобіжник" у питаннях господарських санкцій один: мати належне документальне підтвердження з логічним та залізобетонним законодавчим обґрунтуванням того, що сплачують саме штрафну санкцію, а не компенсують вартість товарів/послуг. У зв'язку із цим ані ПДВ, ані репатріаційних наслідків (якщо сплачують нерезиденту) бути не повинно. Необхідну для цього теорію та практику ми вам надали.

**Антоніна КУРИЛЕНКО, консультант
із обліку та оподаткування, м. Київ**

¹¹ <http://www.reyestr.court.gov.ua/Review/65007037>

¹² Маються на увазі (лист Мінфіну України від 10.04.17 р. № 11210-09-10/9617, опублікований із коментарем редакції в газеті "Все про бухгалтерський облік" № 46 за 2017 р.):

— звичайні громадяни (фізособи-непідприємці), причому як резиденти, так і нерезиденти України (п.п. 162.1., 162.2 ПКУ);

— фізособи-підприємці на загальній системі оподаткування;

— фізособи, які провадять незалежну професійну діяльність.

¹³ Наприклад: бюджетні установи; громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди; спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб; житлово-будівельні кооперативи; ОСББ.

¹⁴ Контролери вважають, що збільшувальне коригування не поширюється і на суму відшкодування завданих стороною правочину збитків (упущеної вигоди), оскільки відшкодування збитків не є штрафною санкцією (неустойкою) — на користь цього свідчить ІПК ДФСУ від 09.10.17 р. № 2180/6/99-99-15-02-02-15/ІПК. Але ми із цим не згодні, що й аргументували в частині, присвяченій ризику 2.

"ГОСПОДАРСЬКІ" І "НЕГОСПОДАРСЬКІ" ПОЗИЧКИ МАЙНОМ

Передавання майна за договором позички суб'єкти підприємництва не так часто використовують у своїй діяльності. Одна з причин цього — особливі податкові наслідки для всіх учасників угоди. Про правові основи договору позички майном, особливості бухгалтерського й податкового обліку наша стаття.

УКЛАДЕННЯ ДОГОВОРУ ПОЗИЧКИ

До відносин за договором позички застосовують положення не тільки гл. 60 ЦКУ "Позичка", а й гл. 58 "Найм. Оренда" (ч. 3 ст. 827 ЦКУ). За таким договором *позичкодавець* передає чи зобов'язується передати *користувачеві* річ *безоплатно* для користування протягом установленого строку (ч. 1 ст. 827 ЦКУ). Безоплатність — головна ознака позички, саме вона відрізняє позиčku від оренди. Користування вважають безоплатним, якщо сторони прямо домовилися про це або це випливає із суті відносин між ними.

Об'єктом позички, за ст. 760 ЦКУ, може бути річ, визначена індивідуальними ознаками, яка зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому використанні (неспоживна річ). Річ вважають визначеною індивідуальними ознаками, якщо вона наділена тільки притаманними їй ознаками, які відрізняють її серед інших однорідних речей, індивідуалізуючи її (ч. 1 ст. 184 ЦКУ). Неспоживними визнають речі, призначені для неодноразового використання, котрі зберігають при цьому свій первісний вигляд протягом тривалого часу (ч. 2 ст. 185 ЦКУ). Бухгалтерською мовою **об'єктом позички можуть бути МШП або об'єкти основних засобів, наділені індивідуальними ознаками** (наприклад, холодильник — так, а центнер цвяхів — ні).

Вимоги до *форми договору позички* встановлені ст. 828 ЦКУ: договори між юрособами або юрособою і фізособою укладають у письмовій формі. Якщо об'єктом позички є будівля, то форма договору має відповідати вимогам ст. 793 ЦКУ. Якщо об'єкт — транспортний засіб (окрім наземних самохідних транспортних засобів), а одна зі сторін — фізособа, то договір потрібно складати у письмовій формі й нотаріально посвідчувати (ч. 4 ст. 828 ЦКУ).

Глава 58 ЦКУ містить вимогу про необхідність нотаріального посвідчення *договору оренди* транспортного засобу з участю фізособи (ч. 2 ст. 799 ЦКУ). Поза тим, визначення "*наземних самохідних транспортних засобів*" законодавство не містить. За Законом № 1961 наземні транспортні засоби — це пристрої, призначені для перевезення людей та/або вантажу, а також

установленого на них спеціального обладнання або механізмів, які підлягають держреєстрації та обліку в територіальних органах МВС України та/або допущені до дорожнього руху, а також ввезені на митну територію України для тимчасового користування, зареєстровані в інших країнах.

Контролери при перевірках використовують неоднозначність ситуації, щоби "зняти" витрати з обслуговування та утримання автомобіля, отриманого за договором позички, не завіреним нотаріально, посилаючись на ч. 2 ст. 799 ЦКУ.

Але суди, розглядаючи договір позички автомобіля, керуються саме гл. 60 ЦКУ. Так, Хмельницький окружний адмінсуд у постанові від 19.02.15 р. у справі № 822/59/15 зазначив: "*Підпункт б ст. 1 Європейської угоди, яка стосується праці екіпажів транспортних засобів, котрі здійснюють міжнародні автомобільні перевезення (дата приєднання Україною 07.09.05 р.) визначає, що під "автомобілем" мають на увазі будь-який самохідний транспортний засіб, який використовується зазвичай для перевезення шляхами людей і вантажів або для буксирування шляхами транспортних засобів, які використовуються для перевезення людей і вантажів; цей термін не включає сільськогосподарські трактори. За ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України.*"

Таким чином, можна висновити, що автомобілі належать до самохідних транспортних засобів, а отже, договори позички автомобілем... не потребують обов'язкового нотаріального посвідчення".

Подібну позицію викладено у рішеннях у справах:

— № 812/1818/17, ухвалено Луганським окружним адмінсудом від 29.01.18 р.;

— № 812/1821/17, ухвалено Луганським окружним адмінсудом від 29.01.18 р.

Себто посвідчений нотаріусом договір позички автомобіля, однією зі сторін якого є фізособа, považувати підприємство ризику судових розглядів.

Укладаючи договір позички, враховуйте, що:

— *позичкодавцем* може бути юр- або фізособа. Юрособа, котра здійснює підприємницьку діяльність, не може передавати речі в безоплатне користування особі, котра є її засновником, учасником, керівником, членом її органу управління чи контролю (ст. 829 ЦКУ). Однак така особа може бути позичкодавцем;

— *позичкодавець* має право на відчуження речі, переданої ним у користування (ст. 832 ЦКУ). За такого відчуження до набувача майна переходять права й обов'язки позичкодавця і він може вимагати розірвання договору, укладеного без визначення строку (ст. 834 ЦКУ);

— користувач *не отримує право власності* на отримане за договором позички майно. Він одержує річ у користування, розпоряджатися нею (наприклад, продати або передати в користування) користувач не має права. Причому повинен користуватися нею особисто, якщо інше не встановлено договором;

— користувач зазначає звичайних *витрат на підтримання належного стану* речі, отриманої у користування (ч. 1 ст. 833 ЦКУ). Але в деяких випадках сторони можуть відступити від цього положення й урегулювати відносини на власний розсуд (це дозволяє ч. 3 ст. 6 ЦКУ) — дозволити позичкодавцеві компенсувати користувачеві частину його витрат на утримання або всю їх суму;

— *поліпшити* майно, отримане в оренду, користувач може *тільки зі згоди позичкодавця*, позаяк до відносин позички застосовують

норми про оренду. Якщо договір дозволяє поліпшення, то до нього слід включити положення про те, чи компенсуватиме позичкодавець витрати на поліпшення при поверненні користувачем об'єкта позички;

— право користування майном обмежене строком, зазначеним у договорі. Якщо він не зазначений, то його визначають відповідно до мети користування річчю (ст. 831 ЦКУ). При цьому користувач має право повернути річ, отриману в користування, у будь-який час до закінчення терміну договору. Якщо річ потребує особливого зберігання або догляду, то про свою відмову користувач повинен повідомити не пізніше 7 днів до повернення речі.

Своєю чергою, позичкодавець може вимагати розірвання договору, якщо річ раптом стала "потрібна йому самому" або користувач порушує умови договору — користування річчю не відповідає її призначенню й умовам договору або річ самовільно передано іншій особі, недбале поводження з нею може призвести до її пошкодження або знищення (ст. 834 ЦКУ).

Передавання об'єкта позички користувачу та його повернення необхідно оформити документально. Зазвичай факт передавання підтверджують актом приймання-передачі. Форму такого акта законодавство не встановлює й підприємство може розробити її самостійно — приміром, на підставі акта приймання-передачі основних засобів (ф. № ОЗ-1¹). Важливо, щоби форма містила всі необхідні реквізити (за ст. 9 Закону про бухоблік).

БУХОБЛІК ДОГОВОРУ ПОЗИЧКИ

Бухоблік орендних відносин регулює П(С)БО 14 "Оренда". Відповідно, й відносини за договором позички також підпадають під цей Стандарт на підставі ч. 3 ст. 827 ЦКУ, за яким позичкодавець після передавання речі в користування продовжує обліковувати її на балансі й нараховувати амортизацію (п. 16 П(С)БО 14).

Користувач обліковує отримане майно на позабалансовому **рахунку 01** "Орендовані необоротні активи". Витрати на поліпшення отриманого в позичку майна капіталізує на субрахунок **153** "Придбання інших необоротних матеріальних активів", а потім відображає на субрахунок **117** "Інші необоротні активи". За п. 27 П(С)БО 7 "Основні засоби" вартість поліпшень користувач амортизує прямоліній-

ним або виробничим методом. А суму витрат на підтримання об'єкта в робочому стані, за п. 15 П(С)БО 7, відображає в складі витрат періоду.

У листі ГУ ДФС у Запорізькій області від 25.05.16 р. № 1739/10/08-01-12-03-11 ² (далі — лист № 1739) податкова висноває те саме: користувач для обліку об'єкта позички повинен застосовувати п. 8 П(С)БО 14, а також п.п. 20 і 21 Методрекомендацій № 561.

Чи виникає дохід від безкоштовного одержання в користування майна? Не виконуються критерії визнання доходу, установлені п. 5 П(С)БО 15 "Дохід", — не відбувається збільшення активів або зменшення зобов'язань, поза тим, не так просто достовірно оцінити дохід від безкоштовного користування. Тому такий дохід одержувач майна не відображає². На користь такого рішення — принцип обережності (п. 6 НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"), згідно з яким мето-

¹ Можна скачати на сайті vobu.ua (Бланки/Первинні документи/По галузях/Основні засоби).

² Існує й альтернативна точка зору. Ознайомитися з нею можна в газеті "Все про бухгалтерський облік" № 28 за 2018 р. на стор. 28.



ди оцінки, застосовні в бухобліку, повинні за-
побігати завищенню оцінки активів і доходів
підприємства.

Якщо ми згадаємо МСФЗ, то виявимо: згід-
но з §7 МСБО 1, інформацію, що не відповідає
критеріям визнання, розкривають у примітках.
Тому якщо, з точки зору керівництва, інформа-
ція про безкоштовно отримане в користування
майно може вплинути на рішення користувачів,
її можна включити до приміток. Це дозволяє
робити п. 4 наказу № 302.

Якщо за договором позичкодавець компен-
сує витрати користувача на поліпшення, то при
поверненні майна користувач відображає про-

даж об'єкта інших необоротних матеріальних
активів і показує його в бухобліку звичайни-
ми для продажу основних засобів проводками:

- списує нарахований знос — **Дт 132 Кт 117**;
- переводить необоротний актив до складу
необоротних активів, що утримуються для про-
дажу — **Дт 286 Кт 117**;
- відображає дохід від продажу — **Дт 361
Кт 712**;
- списує залишкову вартість — **Дт 943 Кт 286**.

А якщо відшкодування витрат на поліпшення
не передбачено, то користувач списує залиш-
кову вартість на субрахунок **976** "Списання не-
оборотних активів".

ОПОДАТКУВАННЯ ДОГОВОРУ ПОЗИЧКИ

Аби визначитися з правилами оподаткування
за договором позички, потрібно зрозуміти, чи є
така діяльність господарською з погляду ПКУ.
Нагадаємо: за пп. 14.1.36 ПКУ "*господарська
діяльність* — це діяльність особи, яка пов'я-
зана з виробництвом (виготовленням) та/або
реалізацією товарів, виконанням робіт, надан-
ням послуг, *спрямована на одержання доходу
і здійснюється такою особою...*"

Як бачимо, головний критерій — одержання до-
ходу. При буквальному прочитанні цього визна-
чення виникає питання не тільки з безкоштов-
ним переданням майна за договором позички, а
й деяких активів адміністративного призначен-
ня (холодильників, кондиціонерів, телевізорів,
меблів тощо), а також активів, призначених для
забезпечення безпеки, екологічного захисту і
т.п., які безпосередньо не беруть участі в проце-
сах, спрямованих на одержання доходу. Цю не-
однозначність розуміють і самі податківці (лист
ДФСУ від 23.11.16 р. № 25336/6/99-99-15-02-02-15 
про систему відеоспостереження).

Таким робом, *для визнання госпоперації пе-
редання майна за договором позички госп-
діяльністю необхідно обґрунтувати її непря-
мий зв'язок з одержанням доходу*.

Найпереконливіше рішення — пов'язати по-
зичку з діяльністю, спрямованою на збут і про-
сування власної продукції (товарів і послуг)
підприємства:

- виробник вантажопідійомників і транс-
портальників надає в позичку одному або кільком
своїм потенційним покупцям вантажопідійомни-
ки, на яких нанесено назву й логотип виробника;
- оптовий торговець пивом надає в позичку
кафе комплект меблів (стіл і стільці), на які
нанесено рекламу пива;
- продавець професійного обладнання для

ресторанів надає в позичку ресторану холо-
дильник із нанесеною емблемою продавця;

- виробник косметики надає своїм клієн-
там — великим торговельним мережам авто-
мобіль, на якому закріплено його рекламний
банер тощо.

У цьому разі "рекламну мету" надання позич-
ки доречно закріпити в наказі, а також зазна-
чити в договорі позички. Поза тим, до дого-
вору можна включити умову про те, що в разі
пошкодження рекламної інформації на майні,
переданому в позичку, користувач зобов'яза-
ний відновити її або негайно повернути позич-
кодавцю й відшкодувати збитки.

Саме використання в госпдіяльності надає ос-
новним засобам позичкодавця статус "вироб-
ничих". *Невиробничі основні засоби* означа-
ють основні засоби, які *не призначені* для ви-
користання в госпдіяльності платника податку
(пп. 138.3.2 ПКУ).

Розмірковуючи логічно, можна зробити по-
спішний висновок: виробниче призначення
об'єкта і той факт, що основний засіб зна-
читься в складі активів підприємства, а отже,
очікується економічна вигода від його викори-
стання, логічно доводить його виробниче при-
значення. На жаль, він занадто розпливчастий.
Усталеної конкретної думки контролерів поки
немає. Але є сумніви щодо основних засобів, ви-
ведених з експлуатації у зв'язку з консервацією,
капремонтом, модернізацією, модифікацією,
добудуванням, дообладнанням, реконструк-
цією й поліпшенням основних засобів, якщо
бухамортизацію нараховували (ІПК ДФСУ
від 26.11.18 р. № 4944/6/99-99-15-02-02-15/ІПК,
від 29.11.18 р. № 5009/6/99-99-15-02-02-15/ІПК).

Є й роз'яснення не на користь платника. Так, в
ІПК від 18.12.17 р. № 3025/6/99-99-15-02-02-15/ІПК

податкова розтлумачує, що підприємство не має право нараховувати амортизацію на основні засоби, передані комісаріатам на підставі мобілізаційних повідомлень. Також лист Мінфіну України від 22.04.19 р. № 11210-09-63/11170 (див. газету **"Все про бухгалтерський облік"** № 49 за 2019 р. на стор. 10) повертає нас до того, що об'єкти, котрі знаходяться на реконструкції, дообладнанні, модернізації, консервації, добудуванні, не повинні амортизуватися в податковому обліку (але цей лист для платників, які ведуть облік за МСФЗ).

Тому якщо триматися того, що всі "призначені" для виробництва основні засоби — виробничі, без урахування інших обставин, то варто готуватися доводити це контролерам, можливо навіть через суд.

Тепер, коли ми з'ясували, що позичка, з точки зору ПКУ, може бути як господарською, так і негосподарською діяльністю, перейдемо до окремих видів податків.

Податок на прибуток

Об'єкт обкладення податком на прибуток, за пп. 134.1.1 ПКУ, обчислюють на підставі бухгалтерського прибутку, скоригованого згідно з положеннями Кодексу. До таких коригувань відносять амортизаційні різниці (п.п. 138.1 і 138.2 ПКУ), обов'язкові для всіх "високодохідників", інші платники можуть від них відмовитися.

Відповідно, для *позичкодавця*, котрий застосовує коригування, вирішальне значення має "господарський статус" об'єкта. Адже, за пп. 138.3.2 ПКУ, невиробничі основні засоби не амортизують. А отже, для нього бухамортизації майна, переданого в позичку, "пропаде".

Користувач майна не нараховує амортизації на

отримане майно. Але якщо він поліпшує одержаний актив, то відображає в обліку створення іншого необоротного матеріального активу. Його бухгалтерська амортизація у разі застосування коригування збільшить фінрезультат до оподаткування, а податкова — зменшить. У податковому обліку об'єкт поліпшення обліковують у групі 9, амортизуючи його не менше 12 років. Звісно, якщо отримане майно використовують у господарстві (в іншому випадку податкової амортизації не буде і фінрезультат доведеться скоригувати згідно з абз. 1 п. 138.1 ПКУ).

А якщо вартість такого поліпшення менше 6000 грн, то в податковому обліку не утворюється об'єкт основних засобів (пп. 14.1.138 ПКУ). Це означає, що "амортизаційні" різниці не визначають (листи ДФСУ від 19.01.17 р. № 1000/6/99-99-15-02-02-15 від 02.03.17 р. № 4346/6/99-99-15-02-02-15³).

Витрати, яких зазнає користувач для підтримки отриманого за договором позички майна, не підлягають коригуванню. Такий порядок оподаткування в користувача однозначний і для податкової (лист № 1739).

Якщо при поверненні "поліпшеного об'єкта" позички *позичкодавець компенсує користувачу поліпшення*, то в користувача виникнуть "різниці" у зв'язку з продажем (п.п. 138.1 — 138.3 ПКУ). Якщо компенсація не передбачена, у користувача також виникнуть різниці, тільки "ліквідаційні" (п.п. 138.1 — 138.3 ПКУ).

ПДВ

Для ПДВ-обліку *позичкодавця* операцію за договором позички можна поділити на дві складові (див. таблицю).

Порядок обкладення ПДВ господарств за договором позички в позичкодавця

Таблиця	№ з/п	Операція	Норма НКУ
	1	Визнання основного засобу призначенням не для використання в господарстві у зв'язку з переданням користувачу за договором позички. Як ми зазначали вище, у деяких випадках цього можна уникнути	Платник зобов'язаний нараховувати податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи з бази, визначеної п. 189.1 ПКУ*, скласти не пізніше останнього дня звітного місяця податкову накладну і зареєструвати її у випадку, якщо необоротні активи платника починають використовуватися в негосподарстві (п. "г" п. 198.5 ПКУ)
Таблиця	2	Передання майна в безкоштовне користування	База оподаткування операцій із постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижчою за звичайні ціни (п. 188.1 ПКУ)

* Виходячи з балансової (залишкової) вартості, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (за відсутності обліку необоротних активів — виходячи зі звичайної ціни).

Зокрема увагу! Ситуація відрізняється від безкоштовного передання основного засобу. При безкоштовному переданні і за п. 198.5 ПКУ, і за

п. 188.1 ПКУ проходить один і той самий об'єкт основних засобів. А в разі позички норми п. 198.5 ПКУ застосовуємо до вартості основного засобу, а п. 188.1 ПКУ — до вартості послуги. Тому роз'яснення податкової про те, що податкові зобов'язання при безкоштовному переданні по-

³ Оpubліковано в електронному додатку до газети **"Все про бухгалтерський облік"** № 38 за 2017 р. на сайті dodatok.vobu.ua.



трібно нараховувати тільки один раз — за п. 188.1 ПКУ — застосувати не можна.

Поміркуйте — при поверненні об'єкта позички після закінчення строку договору позичкодавець зможе його використовувати в господарській, відповідно, частково "відновити" податковий кредит. Для цього до компенсуючої податкової накладної складають зменшувальний розрахунок коригування на суму, визначену виходячи з балансової (залишкової) вартості об'єкта, що склалася на початок періоду переведення (п. 189.1 ПКУ). Тоді як зменшити податкові зобов'язання, нараховані за п. 188.1 ПКУ, можливості не буде.

Для застосування цього пункту нагадаємо визначення звичайної ціни. *Це ціна, визначена сторонами договору, якщо інше не зазначено в ПКУ. І якщо не доведено зворотне, вважається, що така ціна відповідає рівню ринкових цін* (пп. 14.1.71 ПКУ). Однак договір позички безоплатний і не містить ціни. Названий підпункт містить також 6 спеціальних норм із визначення звичайної ціни в конкретних господарських операціях, але вони теж не прояснюють ситуації для договору позички.

Податківці у своїх роз'ясненнях керуються вимогами Кодексу про відповідність звичайних цін ринковим і висновують, що звичайна ціна для визначення бази оподаткування, за п. 188.1 ПКУ, має відповідати ринковій ціні, себто ціні, що склалася на ринку таких послуг (ІПК ДФСУ від 05.04.18 р. № 1443/6/-99-99-15-03-02-15/ІПК, підкатегорія 101.07 ЗІР).

Таким робом, для розрахунку звичайної ціни в разі позички слід орієнтуватися на ринкову ціну (пп. 14.1.219 ПКУ), котра передбачає, що сторони договору:

- 1) є взаємно незалежними юридично й фактично;
- 2) володіють достатньою інформацією про такі послуги, у нашому випадку — про оренду подібного майна;
- 3) володіють інформацією про ціни, що склалися на ринку ідентичних (пп. 14.1.80 ПКУ), а за їх відсутності — однорідних (пп. 14.1.131 ПКУ) товарів у зіставних комерційних умовах. Для позички як для однієї із форм оренди необхідно розглянути дві складові — ідентичні (однорідні) активи й зіставні умови оренди (строк, необхідність додаткових витрат тощо).

Нюанси визначення однорідних товарів наведені в листі ДФСУ від 03.02.16 р. № 2234/6/99-99-19-03-02-15 . Він буде також цікавий у випадку, якщо предметом позички є вживані транспортні засоби.

Як джерела інформації можна використовувати інформаційні сайти, рекламні буклети, оголошення тощо. Важливо задокументувати весь перелік інформації, на підставі якого визначили звичайну ціну. Це можна зробити таким чином:

- співробітник відповідної кваліфікації (маркетолог, аналітик, фінансист) складає службову записку (аналітичний огляд) з переліком інформації та висновком про значення звичайної ціни;
- керівник підприємства на підставі отриманої записки (огляду) затверджує звичайну ціну.

Завершуючи тему звичайної ціни, зауважимо: формалізованої процедури встановлення звичайних цін немає. А отже, якщо база обкладення ПДВ здасться податківцям "маленькою", то ймовірний судовий розгляд. Тому важливо в документальному обґрунтуванні урахувати всі аспекти ринкових цін — незалежність сторін, ідентичність (однорідність) послуг, аналогічні комерційні умови.

Користувач при одержанні об'єкта позички нічого в ПДВ-обліку не відображає, адже така операція не є поставкою товарів (пп. 14.1.191 ПКУ). Податкового кредиту за самою послугою позички в користувача також не буде, позаяк вона безоплатна попри податкові зобов'язання позичкодавця.

За послугами, пов'язаними з утриманням і поліпшенням об'єкта позички, користувач одержить податковий кредит за наявності відповідно зареєстрованої податкової накладної. При цьому важливо контролювати господарське використання об'єкта і використання в оподатковуваних операціях. При порушенні одного із цих критеріїв слід нараховувати "компенсуючі" податкові зобов'язання за п. 198.5 ПКУ.

Якщо користувач повертає "поліпшене" майно за компенсацію, то в нього виникнуть податкові зобов'язання за першою подією. При цьому база оподаткування, згідно з п. 188.1 ПКУ, має бути **не нижчою за залишкову вартість "поліпшень"** за даними бухобліку, що склалася на початок звітного періоду, у якому здійснено повернення.

А якщо позичкодавець не компенсує поліпшення, то користувач також повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ, позаяк має місце постачання і, згідно з п. 188.1 ПКУ, базою оподаткування буде **залишкова вартість "поліпшень"** за даними бухобліку, що склалася на початок звітного періоду, у якому здійснено повернення (лист ДФСУ від 05.11.15 р. № 23622/6/99-99-19-03-02-15).

Ольга БУЛАКОВА,
експерт із питань бухгалтерського
обліку та оподаткування

МАРКЕТИНГ/МЕРЧАНДАЙЗИНГ: ПІДВОДНЕ КАМІННЯ ВИЗНАННЯ ОПЕРАЦІЙ РЕАЛЬНИМИ І ГОСПДІЯЛЬНИМИ

Податківці неабияку увагу приділяють перевіркам маркетингових та мерчандайзингових операцій. Передусім ідеться про їх документальне оформлення та визначення ділової мети, для оцінки реальності таких операцій. Нерідко контролери ставлять під сумнів господарську спрямованість таких операцій (для нарахування податкових зобов'язань із ПДВ) або ж узагалі вказують на фіктивність оформлених документів, аби, окрім того, ще й "зняти" за такими операціями витрати для податкових цілей. Не виключаємо, що іноді така увага обґрунтована діями недобросовісних підприємств, які можуть відверто завищувати вартість таких послуг порівняно з реально наданими. Та все ж таки добросовісним підприємствам доводиться захищати себе під час прискіпливої уваги контролерів добре оформленою документальною доказовою базою.

Про основні аспекти маркетингових перипетій та документального оформлення таких операцій поговоримо далі.

МАРКЕТИНГ/МЕРЧАНДАЙЗИНГ: КЛАСИЧНА ФАБУЛА РИЗИКОВАНОЇ СИТУАЦІЇ

Для початку розповімо про практику найбільш поширених причин, які можуть призвести до проблем із визнанням маркетингових/мерчандайзингових послуг.

Передусім потрібно розуміти ширину цих понять. Якщо під мерчандайзингом розуміють ті чи інші послуги з викладки товару, то маркетинг є поняттям досить різноманітним. Може йтися і про дослідження ринку з отриманням подальшого звіту, і про проведення різноманітних презентацій, і про відправлення повідомлень в електронній пошті, смс чи месенджерах та багато іншого. Усе це може здійснюватися власними силами підприємства чи із залученням сторонніх осіб. І вся ця діяльність повинна бути належним чином задокументована. Адже однією з причин такої уваги контролерів до цих видів послуг є їх, як правило, безтоварний характер і складність в оцінці їх реальної вартості.

Назвемо основні практичні причини, чому податківці можуть поставити під сумнів проведення таких операцій або їхній господарський напрям.

1. Проблемний контрагент. Тобто особа, яка надавала маркетингові/мерчандайзингові послуги, провадила фіктивну діяльність та/або незаконно оптимізувала податки. У такому випадку зазвичай від контролерів "прилітає" усім контрагентам, із якими така недобросовісна фірма мала справу. Звісно, ця ситуація може

стосуватися будь-яких отриманих послуг, однак із маркетингом це трапляється зчаста.

Слід зауважити, що Феміда частіше схиляється до того, що підприємство не повинне відповідати за свого контрагента. Зокрема, в ухвалі ВАСУ від 08.08.17 р. у справі № К/800/40353/15¹ судді зазначили: **податкове законодавство не ставить у залежність податковий облік (стан) певного платника податку від інших осіб**, зокрема, від звітування контрагентами до податкової або від фактичної сплати ними податку до бюджету. А тому, якщо останні не виконали своїх податкових зобов'язань або їх мінімізували, то це тягне відповідальність та негативні наслідки саме для цих осіб. **Натомість це не є підставою для позбавлення платника податку — покупця права на формування податкового кредиту з ПДВ за наявності факту реального вчинення господарських та якщо оформлено належні документи.**

Тобто податкові проблеми контрагента не можуть бути самостійною підставою для зняття всіх податкових наслідків за господарською операцією. Але якщо до того ж у підприємства є проблеми з документальним оформленням маркетингової операції, то це вже потенційно програшна ситуація.

2. Неналежний підписант контрагента. Якщо договори та/або первинку підписала особа, яка в підсумку в суді визнала свою фіктивну діяльність на відповідній посаді, то контролери зазвичай не приймають усю підписану такою осо-

¹ <http://reyestr.court.gov.ua/Review/68379345>.

бою документальну базу як підставу для настання податкових наслідків (п.п. 44.1, 44.2 ПКУ).

Аби потім у суді збільшити шанси щодо відстоювання своєї правоти, підприємства вносять до договору з контрагентом пункт, у якому посадова особа окремо засвідчує, що діє із метою настання реальних господарських наслідків та з діловою метою. Крім того, підприємства під загрозою взаємних штрафних санкцій домовляються, що повідомлятимуть одне одного про зміну осіб-підписантів і надсилатимуть копії документальних підстав для таких змін. Надалі підприємство може використати це як аргумент, що вжило всіх належних заходів для перевірки контрагента й убезпечення себе, а недобросовісний контрагент увів свого ділового партнера в оману.

3. Відсутня належна підтвердна документація. Формально, належно оформленого акта наданих маркетингових чи мерчандайзингових послуг достатньо, аби засвідчити господарську операцію. Але на практиці податківцям недостатньо одного акта, де буде одним рядком зазначено, приміром: *"Надано послуги з проведення маркетингової акції в м. Київ"*. Таке оформлення, на їхню думку, не розкриває суті проведеної господарської операції. Тому потрібно або оформлювати розширений акт, у якому детально розписати всі деталі наданої послуги, або долучити до акта всю необхідну підтвердну документацію.

Якщо замовляли маркетингове дослідження — роздрукуйте це маркетингове дослідження або зробіть в акті позначку про електронний варіант такого результату наданої послуги і пред'явіть податківцям за потреби. Проте якщо викладену в маркетинговому дослідженні інформацію можна з легкістю відкопати в Інтернеті, то контролери можуть уважати таку операцію "фікцією" (див. лист² ДФСУ від 16.05.16 р. № 16872/7/99-99-14-02-02-17).

Якщо проводили маркетингову акцію — складіть і підпишіть із контрагентом маркетинговий звіт, у якому зазначте: адресу місця проведення, час, тривалість, мету, залучених осіб, а також результати проведеної акції й іншу суттєву інформацію.

Проводили презентацію нового товару, де пригощали кавою зі смаколикami чи олів'є з київськими котлетами — додайте належно засвідчений документ від кейтерингової компанії, де детально розписано, які саме послуги було надано і в якій кількості котлет скуштовано

(а до всього — ще й вищезазначений маркетинговий звіт не завадить).

Замовляли розсилку по смс, електронці чи в месенджерах — додавайте звіт про текст повідомлень, вибірки цільових груп, досягнуті результати переходів (кліків) на сторінки з продукцією тощо.

4. Оформлена первинка містить тільки загальні формулювання або ж однаковий текст, викладений щодо всіх маркетингових операцій подібного роду. Тобто первинка, яку вочевидь оформлено за принципом "копі-паст" щодо всіх подібних операцій, навряд чи влаштує контролерів. Кожен маркетинговий захід — ексклюзивний, і якщо оформлені маркетингові звіти повторюють одне одного слово в слово, у контролерів може ненароком виникнути підозра, що насправді таких госпоперацій не було, а оформлені документи — фікція.

Що робити в ситуації, коли, приміром, маркетингові презентації проходять мало не щотижня? З точки зору трудовитрат, аби не наймати окрему людину, щоб та "клепала ексклюзивні звіти" за кожною маркетинговою операцією, доцільно долучати до маркетингових звітів детальні фотозвіти з проведених заходів. Звісно, суть заходу, мета і досягнуті цілі можуть збігатися у звітах. Але конкретна інформація щодо точного місця проведення, часу, програми заходу, складу учасників та ін. повинна різнитися.

5. Неможливість здійснення операції у зв'язку з відсутністю в продавця належної бази (персоналу, основних засобів, матеріалів тощо). Інформацію контролери беруть із податкової, фінансової та статистичної звітності, Єдиного реєстру податкових накладних тощо. Тут можна порадити ретельно перевіряти контрагента, аби в нього дійсно була наявна база для надання послуги. Звісно, ніхто не застрахований від ситуації, коли податківці можуть вказати на те, що контрагент не закуповував канцелярію протягом останнього року, а отже, не міг підготувати вам маркетинговий звіт. Однак із такими аргументами можна боротися в суді. А от якщо на фірмі контрагента працюють лише директор та бухгалтер, а підприємство замовило маркетингові дослідження вартістю на декілька мільйонів, то буде не просто пояснити, чому підприємство звернулося саме до цієї фірми, або (якщо ця фірма була лише посередником) чому не зверталось до маркетингових дослідників безпосередньо.

Далі розповімо про точкові нюанси, пов'язані з оформленням отриманих маркетингових/мерчандайзингових послуг.

² Опубліковано в електронному додатку до газети "Все про бухгалтерський облік" № 96 за 2017 р. на сайті dodatok.vobu.ua.

ОФОРМЛЕННЯ ДОКУМЕНТІВ: НА ЩО ЗВЕРНУТИ УВАГУ

Про наявність усіх обов'язкових реквізитів на документах годі й говорити — це само собою зрозуміло. Акцентуємо увагу на тих нюансах, із якими часто виникають проблеми.

1. Необхідність підписання обома сторонами. Без підпису однієї зі сторін суд просто може не визнати документ первинним, а отже, і як доказ, відповідно, і як підставу для настання податкових наслідків. Якщо було проведено маркетингову акцію із залученням маркетингової компанії і підприємство власноруч оформило маркетинговий звіт, його варто засвідчити обом сторонам (див. постанову Київського апеляційного адмінсуду від 17.07.18 р. у справі № 826/14489/16³).

2. Зв'язок маркетингового дослідження з госпдіяльністю підприємства. Якщо дослідження проводять за тематикою, яка не збігається з тематикою підприємства, то, аби довести зв'язок таких дій із госпдіяльністю, причини для цього дослідження варто описати в окремому звіті, завіреному керівництвом компанії.

3. Необхідність фотопідтвердження. У випадку з мерчандайзингом — це, безсумнівно, ключове підтвердження реальності викладення товару. Звісно, додатково необхідно підкріпити документальне підтвердження планограмою.

Для інших маркетингових активностей фотографії є доволіною ініціативою, яка покликана додатково підтвердити викладену в маркетинговому звіті інформацію.

Зверніть увагу, що самі по собі фотографії без первинки (деталізованих актів, звітів або інших документів) не є безапеляційним аргументом для підтвердження реальності госпоперацій та їхнього зв'язку з госпдіяльністю.

³ <http://reyestr.court.gov.ua/Review/75423648>.

4. Визначення в документах ділової мети госпоперації. Навмисно виділяємо не госпдіяльність, а саме ділову мету. Оскільки останнє поняття значно ширше. Якщо коротко: ключовою ознакою госпдіяльності є те, що вона спрямована на отримання доходу (пп. 14.1.36 ПКУ). Розумною ж економічною причиною (діловою метою) називають причину, яка може бути наявна лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті госпдіяльності (пп. 14.1.231 ПКУ). Тобто йдеться не виключно про факт отримання доходу.

Тож в усіх підтвердних документах має чітко прослідковуватися відповідь на запитання: *навіщо?* "З метою підвищення обізнаності в торговій марці [назва торгової марки] було проведено...", "Для налагодження ділових контактів було організовано...", "З метою презентації товару [назва товару] було отримано послуги...", "З метою дослідження нового ринку [вид товарів] отримано послуги з вивчення попиту..." Подібні формулювання не стануть панацеєю у випадках документальних перевірок, але однозначно вкажуть на логіку дій підприємства в разі подальших спорів із контролерами.

На завершення скажемо, що доведення реальності та госпдіяльного характеру отриманих маркетингових послуг — місце для творчості. У цьому аспекті немає однозначних рецептів, тому відповідальним співробітникам необхідно підійти до оформлення доказової бази з огляду на особливості кожного конкретного випадку. І водночас слід пам'ятати про наявність обов'язкових реквізитів первинки як про аксіому.

Антон ЮЛІН,
незалежний консультант, м. Київ

ФІТНЕС-КЛУБ У КИЄВІ

М Шулявська
вул. Олександра Довженка, 3



SPORTUP
ФІТНЕС-КЛУБ

☒ ТРЕНАЖЕРНИЙ ЗАЛ

☒ САУНА

☒ КАРДІОЗОНА

☒ РЕЛАКС-ЗОНА

Додаткова
інформація:

(044) 456-05-61

ЗАЙМАЄМОСЯ ТІЛОМ!

WWW.SPORT-UP.COM.UA

ВОДА ДЛЯ ПРАЦІВНИКІВ: ЧИ МОЖЛИВО ОБҐРУНТУВАТИ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ГОСПДІЯЛЬНІСТЮ

Завбачливі керівники знають, що кадри вирішують усе. Тому для спонукання співробітників на віддану й плідну працю роботодавці часто-густо розцідруються на різноманітні мотиваційні заходи. До останніх із натяжкою, та все ж таки, можна зарахувати забезпечення працевлаштування своїх відданих трудяг безкоштовною водою. Про те, як відобразити наслідки такої благородно-фізіологічної турботи в обліку, ми розповімо в цій консультації.

Мабуть, уже в усіх бухгалтерів виробився професіональний імунітет до негосподарських витрат. Навіть незважаючи на те, що для бухоблікових і, здебільшого, для податково-прибуткових цілей господарське направлення затрат наразі відійшло дещо на задній

план. Адже для ПДВ-обліку цей нюанс, на жаль, актуальності так і не втратив. Тому перш за все давайте поглянемо, чи можна взагалі витрати, пов'язані із забезпеченням співробітників водою, якимось чином ув'язати з госпдіяльністю підприємства.

ВОДА ДЛЯ ПРАЦІВНИКІВ І ГОСПДІЯЛЬНІСТЬ: КОЛИ ЗВ'ЯЗОК БЕЗЗАПЕРЕЧНИЙ

Відповідно до ст. 153 КЗпП власник (або уповноважений ним орган) має створити для своїх працівників **безпечні й нешкідливі для здоров'я умови праці**. Також він зобов'язаний, зокрема, **неухильно додержуватися правил охорони праці** працівників, уважно ставитися до їхніх потреб і запитів, поліпшувати умови їхньої праці та побуту (ст. 141 КЗпП).

Своєю чергою, ст. 13 Закону про охорону праці говорить: роботодавець повинен створити на робочому місці в кожному структурному підрозділі умови праці відповідно до нормативно-правових актів, а також **забезпечити додержання вимог законодавства щодо прав працівників у галузі охорони праці**.

Про обов'язок роботодавця безкоштовно забезпечувати працівників гарячих цехів і виробничих ділянок¹ газованою солоною водою чорним по білому написано в ст. 167 КЗпП та ст. 7 Закону про охорону праці. Отже, у такому разі маємо справу з прямою вимогою

законодавства та обов'язковим елементом охорони праці (див. п. 6 Переліку № 994). Тому **в разі придбання та видачі спеціалізованої води трударям гарячих цехів питання про госпспрямованість, вважаємо, не повинно виникати взагалі. Адже, зважаючи на обов'язковість таких забезпечень, зв'язок із госпдіяльністю підприємства тут апріорі беззаперечний.**

Що стосується забезпечення працівників питною водою, то, на жаль, у нормативно-правових актах прямо не сказано, що роботодавець може/має це робити². Тож, на відміну від газованої солоної води, застосувати законодавчо-автоматичну господарність до даних купівель не вийде. Однак можна спробувати побудувати аргументований ланцюжок зв'язку із госпдіяльністю операцій із купівлі працівникам питної води в інший спосіб.

Так, ст. 4 Закону № 4004 передбачає: кожен працівник як звичайний громадянин *має право на безпечну для здоров'я та життя питну воду й належні умови праці*. А роботодавець, як ми вже говорили, повинен забезпечувати для своїх працівників безпечні й нешкідливі для здоров'я умови праці. Тому у випадку з питною водою переплести зв'язок витрат на її придбання з госпдіяльністю підприємства, гадаємо, можна, довівши, що вода, яка тече із водопровідного крану, не відповідає стандартам для споживання відповідно до ДСанПіН 2.2.4-171-10. Тобто така вода не є питною (адже такою, судя-

¹ Їхній перелік можна знайти в постанові Секретаріату ВЦРПС "Про забезпечення працівників гарячих цехів газованою солоною водою" від 11.06.34 р. Остання до гарячих цехів відноситься доменні, мартенівські, прокатні, випалювальні та інші цехи металургійної промисловості, гуті скляних заводів, горни порцеляново-фаянсових та цегельних заводів, котельні та машинні зали електростанцій, де робота проводиться при високих температурах.

² Варто зауважити, Держпромнагляд у бородатому роз'ясненні від 26.07.10 р. № 1/02-11.2-9/3.1/5128 наполягав, що забезпечення працівників питною водою не можна класифікувати як заходи з охорони праці.

чи зі ст. 4 Закону № 2918, можна вважати лише ту воду, яка відповідає гігієнічним вимогам) і, відповідно, вона не годиться для вживання.

Для цього треба замовити у відповідних службах проведення аналізу (експертизи) водопровідної води. Отже, якщо експерти нададуть негативний висновок, що підтвердить ризикованість споживання проточної води, яка надається комунальними службами³, то це слугуватиме аргументом на користь того, що дії з придбання питної води націлені на забезпечення нормальних умов

праці на підприємстві. А якщо так, то можна говорити про госпдіяльний характер таких "водно-питних" витрат.

Підвищити свої шанси під час доказовості господарності обговорюваних купівель можна також шляхом передбачення в розділі "Охорона праці" колективного договору (звісно, якщо такий узагалі є на підприємстві) норми про те, що роботодавець зобов'язаний придбавати питну воду для забезпечення безпечних і не шкідливих для здоров'я умов праці своїх працівників.

БУХОБЛІК ВИТРАТ НА ПРИДБАННЯ ВОДИ

Певна річ, у бухобліку придбану про запас питну та газовану солону воду можна зарахувати до складу запасів. Адже це не що інше, як активи, утримувані для споживання під час виробництва продукції (виконання робіт та надання послуг), а також управління підприємством (див. п. 4 П(С)БО 9 "Запаси", § 6 МСБО 2 "Запаси"). Тож такі купівлі за первісною вартістю, сформованою за правилами п. 9 П(С)БО 9 та §§ 10, 11 МСБО 2, доречно оприбутковувати на субрахунок **209** "Інші матеріали"⁴.

Потім у міру використання вартість питної води, купленої для офісного персоналу, варто списувати в **дебет** рахунку **92** "Адміністративні витрати"⁵, а вартість газованої солоної води, розданої працівникам гарячих цехів, може потрапити в **дебет** рахунку **91** "Загальновиробничі витрати" (п.п. 7, 15.8 та абз. 11 п. 18 П(С)БО 16 "Витрати").

³ До речі, до такого лабораторного аналізу води можна ще додати письмове звернення ваших працівників про невідповідність (шкідливість, забрудненість, надмірну хлорованість тощо) питної води на підприємстві. Такий крок може підвищити ваші шанси під час доведення перевіряючим господарності таких витрат.

⁴ Якщо куплена вода відразу йде в бій (тобто її тут же, без зберігання на складі/у коморі, передають на поталу персоналу), то, вважаємо, особливого сенсу немає окремо показувати її оприбуткування на субрахунок **209**. Тобто в цьому разі вартість води зразу (себто без пропускання крізь жорна субрахунку **209**) доречно списувати до складу витрат звітного періоду. Підставою для цього слугуватиме первинка, яка супроводжувала такі купівлі (це може бути накладна, товарно-транспортна накладна тощо).

⁵ Утім трапляються пропозиції списувати ці витрати й на субрахунок **949** "Інші витрати операційної діяльності", що загалом не відіграє суттєвої ролі.

⁶ Її ухвалено наказом Мінстату України від 21.06.96 р. № 193.

⁷ Після повернення бутлів/кулерів постачальнику отримання від нього їх заставної вартості відображають зворотною проводкою: **Дт 301, 311 Кт 377, 685**.

Власне передачу води відданим трудягам треба належним чином документально підтвердити. Так, приміром, відпуск зі складу питної водиці офісному персоналу можна оформити накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11⁶) чи власноруч розробленою її спрощеною версією, у якій присутні всі обов'язкові реквізити із ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік, що притаманні первинці. Тоді як газовану солону воду безпосередньо працівникам гарячих цехів можна роздавати, скажімо, на підставі саморобних зведених відомостей, які відповідають вимогам ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік.

Оформляти такі папери варто з усією скрупульозністю. Адже саме вони слугуватимуть підставою для списання в бухобліку придбаної в запас води, яку використано у звітному періоді, на затрати.

Зверніть увагу, у разі коли бутлі/кулери, у яких знаходиться куплена вода, є зворотною тарою, у бухобліку їх за вартістю, зафіксованою в договорі, необхідно обліковувати на позабалансовому субрахунку **023** "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні". Своєю чергою, якщо під час замовлення води підприємство змушене заплатити постачальнику ще заставну суму, яка є гарантією повернення бутлів/кулера, то таку операцію в бухобліку можна показати так: **Дт** субрахунок **377** "Розрахунки з іншими дебіторами" (або субрахунок **685** "Розрахунки з іншими кредиторами") **Кт** субрахунок **301** "Готівка в національній валюті" або **311** "Поточні рахунки в національній валюті"⁷ (п. 6.5 Методрекомендацій № 2). Одночасно із цим таку заставну суму, з огляду на норми Інструкції № 291, слід відобразити на позабалансовому **рахунку 05** "Гарантії та забезпечення надані".

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК "ВОДНИХ" ЗАТРАТ

Податок на прибуток

Тут усім платникам податку на прибуток (як із доходом більше 20 млн грн, так і менше) треба орієнтуватися на бухгалтерське відображення даних операцій. Адже жодних податкових різниць стосовно обговорюваних затрат р. III ПКУ не містить. Тому **визнані в бухгалтерії витрати, пов'язані із забезпеченням співробітників питною чи газованою солоною водою, безперешкодно можуть впливати на оподатковуваний прибуток підприємства** (причому для цього не потрібно дотримуватися будь-яких умов чи обмежень) — пп. 134.1.1 ПКУ. Між іншим, раніше на це прямо вказували й контролери (див., наприклад, листи ДФС від 09.06.15 р. № 11999/6/99-99-19-01-01-15, МГУ ДФС — ЦО з ОВП від 08.12.15 р. № 26675/10/28-10-06-11 та ГУ ДФС у м. Києві від 23.05.16 р. № 11375/10/26-15-12-05-11).

ПДВ

Само собою зрозуміло, що вхідний ПДВ, який сидить у вартості придбаної води (як газованої солоної, так і питної), підприємство — платник ПДВ за правилом першої події включає до податкового кредиту незалежно від призначення таких купівель. Підставою для цього буде податкова накладна, виписана продавцем води, яка зареєстрована в Єдиному реєстрі податкових накладних (п.п. 198.6 та 201.10 ПКУ)⁸.

І на цьому, здавалося б, у темі хоча б із газованою солоною водою, обов'язковість забезпечення якою передбачена законодавством, можна було б поставити крапку. Адже, як ми вже зауважували, такі купівлі морським вузлом зв'язані з господарською діяльністю підприємства. Тож компенсуючих податкових зобов'язань, про які мовить п. 198.5 ПКУ, за цими придбаннями не могло б бути, у принципі.

Однак, з огляду на останні віяння роз'яснювальної практики, контролери так не вважають. Для них тут просто зв'язку з господарською діяльністю недостатньо. Так, на думку податківців, у такому разі уникнути компенсуючого ПДВ можна, лише якщо вартість обов'язкового спецхарчування (до нього можна зарахувати й газовану солону воду) включено до вар-

тості інших оподатковуваних товарів/послуг. У разі ж якщо вартість газованки не включено до вартості оподатковуваних товарів/послуг, то, зі слів фіскалів, у платника виникає обов'язок нарахування податкових зобов'язань на підставі п. 198.5 ПКУ (див., наприклад, ІПК ДФС від 26.09.19 р. № 411/6/99-00-07-03-02-15/ІПК, ОВП ДФС від 05.07.18 р. № 2993/ІПК/28-10-01-03-11 та консультацію в категорії 101.04 ЗІР).

До речі, судячи з ІПК ДФС від 23.05.19 р. № 2343/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, про факт включення газованої солоної води до вартості оподатковуваних товарів/послуг може сигналізувати калькуляція або інший визначений обліковою політикою документ, який установлює ціни продажу придбаних, ввезених чи самостійно виготовлених товарів і враховує в складі таких цін вартість безоплатно розданої газованої солоної води.

На нашу думку, у цьому разі податківці перегинають палицю. Бо ж постачання працівникам гарячих цехів спеціалізованого питва спрямоване на забезпечення виробничого процесу й господарської діяльності в цілому. Адже воно обумовлено вимогами законодавства. Тому висування в такому разі додаткових фіскальних умов, не передбачених ПКУ, є неприпустимим.

Із питною водою, яку підприємство придбаває для офісного планкту, ситуація дещо інша. Адже її роботодавець купує не через вимогу закону, а з власної ініціативи. Відповідно, і господарська діяльність таких придбань не така вже й очевидна. Однак здебільшого, якщо довести, що між питною водою й господарською діяльністю можна поставити знак рівності (як це зробити, див. вище), то про нарахування ПДВ-зобов'язань за п. 198.5 ПКУ, по ідеї, також не може бути й мови. Але це тільки теоретично. Бо на практиці податківці й у цьому разі мають власну позицію, причому вона не завжди одна й та сама щодо обкладення ПДВ таких операцій.

Так, наприклад, в ІПК ДФС від 16.05.18 р. № 2193/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, від 18.04.19 р. № 1673/6/99-99-15-03-02-15/ІПК та від 31.05.19 р. № 2498/6/99-99-15-03-02-15/ІПК вони зауважували: якщо вартість, зокрема, питної води **включено до складу витрат і, відповідно, до вартості товарів/послуг, операції з постачання яких є об'єктом оподаткування** (тобто компенсуються покупцями, збільшуючи при цьому базу обкладення ПДВ), то ці товари визнають такими, які призначені для використання/використані

⁸ Як виняток, без податкової накладної податковий кредит із ПДВ можна підтвердити, зокрема, касовим чеком (пп. "б" п. 201.11 ПКУ). Ось тільки на підставі цього документа податковий кредит вдасться зафіксувати, лише якщо сума придбаної за день води, підтвердженої тільки чеками, не перевищує 200 грн (без ПДВ).

в госпдіяльності, в оподатковуваних операціях, і додаткового нарахування податкових зобов'язань за правилами, установленими п. 198.5 ПКУ, не здійснюється⁹.

А ось уже в іншому роз'ясненні (див. ІПК ДФСУ від 26.09.19 р. № 411/6/99-00-07-03-02-15/ІПК), у якому розтлумачено ПДВ-наслідки надання роботодавцем товарів своїм працівникам на безоплатній основі, фіскали роблять висновок, що в такому разі можна говорити про операції з безоплатного постачання з усіма його невітнішими наслідками. Про нюанси нарахування ПДВ-зобов'язань під час безоплатних постачань див. № 25 нашої газети за 2020 р.

Тож вердикт з усього цього можна винести лише один: єдиний надійний вихід із ситуації — заручитися індивідуальною податковою консультацією. Тільки вона захистить від відповідальності на підставі п. 53.1 ПКУ. В іншому разі — це справжнісінька лотерея.

Податок на доходи

Оскільки йдеться про забезпечення водою співробітників, то цілком закономірно, що на горизонті відразу майорить запитання щодо оподаткування таких сум, зокрема податком на доходи. Адже цю операцію можна розцінювати як надання фізособам додаткового блага (пп. 14.1.47, пп. "б" пп. 164.2.17 ПКУ).

Утім у випадку зі звичайною водою, яку може пити будь-хто з офісних співробітників, неріально персоніфікувати дохід (тобто неможливо "закріпити" об'єкт оподаткування за конкретною людиною — отримувачем доходу). Позаяк, погодьтеся, ніхто не буде відстежувати, скільки, скажімо, води випив Іванов, а скільки разів втамував спрагу Петров і чи взагалі пив воду Смирнов. Тобто вкрай складно визначити, хто саме та на яку суму задовольнив свої водно-фізіологічні потреби. Через це **вартість придбаної роботодавцем питної води для споживання будь-якими офісними співробітниками не можна розглядати як об'єкт обкладення податком на доходи, бо дохід фізособи за цих обставин не можна персоніфікувати**. Вирахувати ж у такому разі якийсь середній арифметичний для рівномірного розподілу додаткового блага між працівниками нормативною не передбачено. Підтверджують цю позицію й податківці (див. лист ДПАУ від 31.01.11 р.

⁹ Вартість питної води, яку спожито офісними працівниками, навряд чи можна вклинити до собівартості оподатковуваних товарів/послуг, бо ж її в бухгалтерії списують до складу адмінвитрат. Тому за такого підходу нарахування податкових зобов'язань із ПДВ за п. 198.5 ПКУ, вочевидь, не уникнути.

№ 2071/6/17-0715 та консультацію в категорії 103.02 ЗІР).

У випадку із забезпеченням відданих трудяг гарячих цехів газованою солоною водою такий "неперсоніфікований" маневр не пройде. Бо тут чітко відомо, кого зі співробітників і в якій кількості забезпечено газованкою. Однак не варто перейматися із цього приводу. Адже з огляду на те, що і КЗпП, і Закон про охорону праці змушують роботодавця безоплатно постачати працівникам гарячих цехів газовану солону воду, то само собою зрозуміло, що сплачену за воду суму аж ніяк не можна вважати фінансуванням витрат відповідних працівників. Для більшої переконливості нагадаємо: у пп. 165.1.9 ПКУ із цього приводу прямо визначено: вартість, зокрема, газованої солоної води, якою роботодавець забезпечує трударів відповідно до Закону про охорону праці, не потрапляє до загального місячного (річного) оподаткованого доходу таких платників податку.

Отже, **із вартості безоплатної газованки також не потрібно утримувати податок на доходи**. Але, попри неоподаткованість такої суми, інформацію про неї потрібно зафіксувати в р. І форми № 1ДФ з ознакою доходу "136". Проте, як у такому разі порахувати розмір негрошового доходу для цілей відображення його в р. І форми № 1ДФ, ішлося в газеті **"Все про бухгалтерський облік"** № 30 за 2019 рік на стор. 55.

Військовий збір

Оскільки, як ми щойно з'ясували, вартість питної та газованої солоної води, якою забезпечено співробітників, не потрапляє під приціл податку на доходи, то й **військовий збір із неї не потрібно утримувати** (див. п. 1.7 п. 16¹ підрозділу 10 р. XX ПКУ).

До речі, на думку податківців, неоподатковуваний військовим збором доходи теж слід відображати за рядком "Військовий збір" р. II форми № 1ДФ (див. роз'яснення в категорії 103.25 ЗІР).

Єдиний внесок

Єдиним внеском вартість води також не потрібно обкладати. Адже таку виплату в жодному разі не можна назвати зарплатною. Через це вона не потрапляє до об'єктів обкладення, визначених у п. 1 ч. 1 ст. 7 Закону про ЄСВ. Додатково це підтверджують також п. 3.19 Інструкції № 5 та п. 5 р. II Переліку № 1170.

Світлана РОМАНЮК,
консультант із питань обліку
та оподаткування, м. Київ

"НЕГОСПОДАРСЬКІ" ВИТРАТИ НА МОБІЛЬНИЙ ЗВ'ЯЗОК: ОБЛІКОВУЄМО ТА ОПОДАТКОВУЄМО

У сучасному світі жоден бізнес не обходиться без засобів зв'язку. Як довести, що витрати на мобільний зв'язок, понесені підприємством, пов'язані із його госпдіяльністю? А як бути, якщо працівники використовували службові телефони для особистих розмов? Які податки необхідно утримати та нарахувати в такому випадку? Відповіді відшукаєте у цій статті.

ВИТРАТИ НА МОБІЛЬНИЙ ЗВ'ЯЗОК — ЯК ПІДТВЕРДИТИ "ВИРОБНИЧУ" МЕТУ

Відображення в обліку витрат на оплату підприємством розмов працівників по мобільних телефонах напряму залежить від того, чи визнані ці витрати виробничими або невиробничими.

Фактично вирішення цього питання — пріоритет власника (роботодавця). Проте, з огляду на можливість донарахувати податкові зобов'язання у разі визнання витрат невиробничими, податківці під час перевірок часто беруть на себе функцію судді, визначаючи: чи достатньо в підприємства підтвердних документів для визнання виробничого статусу витрат.

Отже, аби не потрапити в пастку "недостатності доказів", варто попідкуватися про наявність первинних та оформлення внутрішніх документів, які підтвердять зв'язок понесених на мобільні розмови витрат із госпдіяльністю підприємства.

Розглянемо декілька можливих варіантів.

1. Мобільні телефони та сім-картки належать підприємству.

Найлегший варіант — коли мобільні телефонні апарати належать підприємству, а послуги мобільного оператора надаються йому на підставі контракту.

У такому разі "виробничість" витрат на мобільний зв'язок підтверджується на підставі документів:

- договору з оператором мобільного зв'язку;
- первинних документів про щомісячну вартість витрат (рахунків на оплату послуг мобільного оператора);

- внутрішнього документа, який визначає порядок використання мобільних телефонів (за звичай — Положення про використання мобільного зв'язку на підприємстві або Правила користування мобільним зв'язком, затверджені наказом);

- списку працівників, які користуються мобільними телефонами підприємства, затвердженого наказом.

Коли використання мобілок не було таким поширеним, як зараз, податківці наполягали на обліку та розшифровках кожного дзвінка (веденні журналу реєстрації дзвінків, отриманні деталізованих рахунків від оператора із зазначенням номерів абонентів тощо). Але зараз ці вимоги зі зрозумілих причин канули в Лету.

Достатність наведеного переліку документів для підтвердження зв'язку понесених на мобільний зв'язок витрат із госпдіяльністю підприємства неодноразово підтверджували й суди (див., наприклад, постанову Верховного Суду від 29.01.19 р. у справі № 810/3639/17¹).

2. Працівники користуються власними мобільними телефонами. Сім-картки належать підприємству.

Дещо складніше доведеться підприємству в разі використання працівниками їхніх мобільних телефонів, коли сім-картки належать роботодавцю. Для підтвердження доцільності витрат на мобільний зв'язок та їх "виробничого" статусу факт використання мобілок працівників у діяльності підприємства потрібно оформити документально. Тож до вищенаведеного списку доведеться долучити відповідний документ.

Варіантів може бути кілька.

1. Оформити оренду мобільних телефонних апаратів із виплатою працівникам щомісяця орендної плати. У такому разі з кожним працівником потрібно укласти *договір оренди* його телефонного апарата, де зазначити суму щомісячної орендної плати. Із суми орендної плати потрібно утримувати податок на доходи та військовий збір, а от бази нарахування єдиного внеску тут не виникає, адже плата за договором оренди не має зарплатного статусу.

2. Закріпити наказом по підприємству виплату працівникам компенсації за використання власного інструменту згідно зі ст. 125 КЗпП. У такому разі від працівників потрібно взяти *заяви* з проханням компенсувати їм знос мо-

¹ <http://reyestr.court.gov.ua/Review/79504168>.

більших телефонів, які вони використовують у роботі. На підставі заяви видають **відповідний наказ**, де зазначають узгоджену з працівником суму компенсації. Вона так само є об'єктом обкладення податком на доходи та військовим збором, як додблого, а під нарахування єдиного внеску не потрапляє, адже не відноситься до фонду оплати праці (п. 3.22 Інструкції № 5, п. 11 р. I Переліку № 1170).

3. Оформити позичку — це найпривабливіший варіант для роботодавця, адже позичка є безоплатною (ст. 827 ЦКУ). **Договір позички з працівником** укладають у письмовій формі. Жодних податкових наслідків оформлення позички не тягне: у працівника немає доходу, а в роботодавця — витрат.

3. Мобільні телефони і сім-картки належать працівникам, а роботодавець компенсує їм витрати.

У такій ситуації довести, що витрати, компенсовані роботодавцем працівникам, є виробничими, — найскладніше. Але, за великим рахунком, для податкових наслідків це вже не має особливого значення. "Господарський" статус витрат впливає на можливість відобразити податковий кредит із ПДВ, але у випадку, коли всі витрати первісно несе працівник, а роботодавець їх лише компенсує, податкового кредиту й так немає.

Що стосується податку на доходи та військово-

го збору, то їх доведеться утримати з усієї суми компенсації, адже вона, з точки зору податково-го законодавства, розглядається як додаткове благо працівника. Підстава — пп. "г" пп. 164.2.17 ПКУ, за яким під додаткове благо потрапляють суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що відшкодовуються за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування за р. IV ПКУ. Аби виплатити працівнику повну суму понесених витрат, перед оподаткуванням потрібно застосувати натуркоефіцієнт 1,242236 (обчислена таким чином сума доходу враховуватиме податок на доходи та військовий збір).

При виплаті працівникові компенсації вартості телефонних розмов постає питання нарахування єдиного внеску. Якщо цю компенсацію буде оцінено як виплату, що має індивідуальний характер, вона може потрапити під нарахування єдиного внеску. Адже за пп. 2.3.4 Інструкції № 5 така виплата включається до фонду оплати праці. Цього можна уникнути, якщо домовитися з працівником про певну суму, яку роботодавець виплачуватиме йому щомісячно як компенсацію за використання власного інструменту (ст. 125 КЗпП). Як її оформити, ми вже розповіли вище. На таку компенсацію не потрібно нараховувати єдиний внесок на підставі п. 11 р. I Переліку № 1170.

НЕВИРОБНИЧІ МОБІЛЬНІ РОЗМОВИ — ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ

Якщо роботодавець не бажає/не має можливості оформлювати всі необхідні документи (трапляється й таке) для підтвердження виробничого статусу витрат або якщо з якихось інших причин витрати на мобільний зв'язок визнані невиробничими (наприклад, працівник зателефонував зі службової мобілки в іншу країну), це призведе до певних податкових наслідків. До яких саме — розкажемо далі.

ПДВ

На вартість послуг оператора мобільного зв'язку, які використано в негоспдіяльності, та за якими раніше відображено податковий кредит, доведеться нарахувати податкові зобов'язання на підставі пп. "г" п. 198.5 ПКУ та скласти не пізніше останнього дня звітного періоду зведену податкову накладну. Як це зробити — читайте на стор. 6 цього номера. А ось у разі отримання від працівника компенсації вартості послуг зв'язку, використаних не для виробничих цілей, додаткового об'єкта обкладення ПДВ

не виникає, стверджують податківці (див. ІПК ДФСУ від 12.03.2019 р. № 979/6/99-95-42-03-15/ІПК, роз'яснення в категорії 101.04 ЗІР).

Податок на доходи та військовий збір

Вартість невиробничих (особистих) телефонних розмов працівників, оплачена роботодавцем, визнається їхнім додатковим благом із відповідним обкладенням цієї суми податком на доходи та військовим збором. Про це говорять й контролери в категорії 103.02 ЗІР. Ба більше, оскільки роботодавець оплачує рахунок оператора мобільного зв'язку, дохід вважається наданим у натуральній формі, тому для обчислення суми податку на доходи доведеться застосувати натуркоефіцієнт, передбачений п. 164.5 ПКУ. А от військовий збір обчислюють без коефіцієнта, утримуючи його суму з грошового доходу працівника. Вартість розмов працівника включають у його дохід у тому місяці, коли проведено оплату послуг мобільного оператора, і відображають у ф. № 1ДФ з ознакою доходу 126.

Єдиний внесок

На переконання податківців, якщо роботодавець **компенсує вартість невиробничих розмов працівників із мобільних телефонів підприємства**, він має нарахувати на цю суму єдиний внесок. Про це вони говорять у категорії 201.03 ЗІР. Але, звернемо увагу: у роз'ясненні мовиться про компенсаційну виплату, тобто коли працівники оплачують послуги мобільного зв'язку, а підприємство виплачує їм компенсацію.

Аргументують свою позицію податківці просто: у Переліку № 1170 серед виплат, на які не нараховують єдиний внесок, вартість невиробничих телефонних розмов не згадано. Хоча логічніше тут було б послатися на пп. 2.3.4 Інструкції № 5, за яким компенсаційні виплати, що мають індивідуальний характер, потрібно включати до фонду заробітної плати.

Зауважимо: така позиція контролерів є спірною. Прихильники альтернативної думки обґрунтовують її так: згідно зі ст. 94 КЗпП заробітна плата — це винагорода працівника, яку він отримує за виконану роботу. Зрозуміло, що оплата вартості невиробничих телефонних розмов пра-

цівника може розглядатися як така винагорода лише в разі, якщо роботодавець компенсує її за умовами колективного або трудового договору. Тобто якщо **обов'язковість такої компенсації закладена у трудовому чи колективному договорі**. Якщо ж оплата невиробничих телефонних розмов працівника не є умовою трудової угоди, вважати її суму складовою його зарплати не зовсім коректно. Але, на жаль, суди у цьому питанні можуть стати на бік податківців².

Варто зазначити: контролери на місцях уже довгий час притримуються фіскальної позиції у питанні нарахування єдиного внеску на вартість невиробничих телефонних розмов — і не лише в разі компенсації їх вартості працівникам, а й у випадках, коли цю суму підприємство напряму оплачує оператору мобільного зв'язку, тобто коли про компенсаційні виплати загалом не йдеться. На нашу думку, в останньому випадку підстав для нарахування єдиного внеску немає: не можна вважати сплачену оператору мобільного зв'язку вартість особистої телефонної розмови працівника його зарплатою. Проте в разі перевірки право не нараховувати єдиного внеску на таку виплату, можливо, доведеться відстоювати в суді.

СПЛАТИЛИ ЗА РОУМІНГ: ЧИ МОЖНА ВВАЖАТИ ЦІ ВИТРАТИ ВИРОБНИЧИМИ

Довгий час податківці стояли на тому, що послуги роумінгу апріорі не можуть розцінюватися як виробничі витрати. Наприклад, у ІПК ДФС України від 30.01.18 р. № 354/6/99-99-13-02-03-15/ІПК вони стверджували: *"...якщо юридичною особою (роботодавцем) здійснюється оплата послуги з роумінгу, яка надана оператором рухомого (мобільного) зв'язку фізичній особі (працівнику), то вартість вказаної послуги включається до <...> оподаткованого доходу платника податку як додаткове благо та оподатковується ПДФО і військовим збором на загальних підставах"*. Але згодом контролери таки змінили свою думку.

Наразі у консультації у категорії 103.02 ЗІР на запитання *"Чи виникає об'єкт оподаткування податком на доходи, якщо юрособа сплачує вартість виробничих телефонних розмов (у тому числі роумінгу) з мобільних телефонів підприємства?"* — податківці відповідають: вартість **виробничих розмов** не розглядається як додаткове благо працівника.

Тобто щодо оплати послуг роумінгу так само, як й інших послуг мобільного оператора, можна довести виробничий статус зазначених витрат. Як це зробити? Підказки можна знайти в судових рішеннях. Наприклад, у постанові Верховного Суду від 30.01.2020 р. у справі № 826/5591/15³ служителя Феміди стали на бік підприємства, яке довело, що дзвінки в роумінгу здійснювалися виключно з метою виконання трудових функцій працівників та для забезпечення господарської позивача, а **дати здійснення дзвінків збігалися з датами проведення семінарів за кордоном**.

Висновки: якщо дзвінки в роумінгу здійснювалися під час проведення ділової зустрічі, семінару або перемовин і працівники перебували у відрядженнях у тій країні, де вони скористалися послугою роумінгу, — це доводить "виробничість" витрат на послуги роумінгу. А якщо дзвінок зі службового мобільного телефону, яким користується працівник, здійснено в іншій країні, наприклад під час його перебування у відпустці, про виробничі витрати на оплату такого дзвінка не йтиметься.

Олена БРУСНИЦИНА,
консультант газети

"Все про бухгалтерський облік"

² Див, наприклад, ухвалу Київського адміністративного апеляційного суду від 31.07.14 р. у справі № 826/5176/14, <http://reyestr.court.gov.ua/Review/40020902>.

³ <http://reyestr.court.gov.ua/Review/87297210>.

ТВОРИ ДОБРО НА ВСІЙ ЗЕМЛІ, або ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДОПОМОГИ, НАДАНОЇ НЕПРИБУТКІВЦЮ

Кажуть, благодійність — це не обов'язок, а покликання душі та веління серця. І це дійсно так. Адже навіть у такі, відверто скажемо, не найкращі часи для бізнесу підприємства знаходять час і можливість, аби надати допомогу тим, хто її потребує (дитячим будинкам, лікарням¹, спортивним школам, благодійним організаціям та іншим неприбутковим організаціям). На щастя, законодавство певною мірою заохочує таку діяльність, зокрема, надаючи пільги в оподаткуванні. Про те, який обліковий відбиток у благодійника (платника податку на прибуток та ПДВ) залишать безоплатні передачі на потреби неприбутківцям, ми розповімо в цій консультації.

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

Підприємство не веде обліку податкових різниць із р. III ПКУ

Якщо прибутківець-дарувальник не веде обліку податкових різниць, зазначених у р. III ПКУ, то все просто. У нього безоплатне надання грошей та активів (запасів, основних засобів (далі — ОЗ), нематеріальних активів), а також безкоштовне виконання робіт (надання послуг) позначиться на об'єкті оподаткування за правилами бухгалтерії. Інакше кажучи, визнані в бухгалтерії витрати від дармових передач у такого прибутківця без жодних маніпуляцій вплинуть на об'єкт обкладення податком на прибуток.

Підприємство веде облік податкових різниць із р. III ПКУ

Прибутківцям-дарувальникам, які в обов'язковому або добровільному порядку ведуть облік податкових різниць із р. III ПКУ, під час благодійних заходів, проведених на користь неприбутківців, потрібно бути на сторожі. Адже в такому разі їм доведеться зважати на спеціальні "подарунково-неприбуткові" коригування із пп.пп. 140.5.9 ПКУ та 140.5.14 ПКУ, а також подекуди на загальні "продажні" коригування зі ст. 138 ПКУ.

"Подарунково-неприбуткові" коригування із пп.пп. 140.5.9 та 140.5.14 ПКУ

Не треба й до ворожки ходити, аби констатувати, що операції з надання благодійної допомоги мають явно виражений негосподарський статус, бо ж вони не направлені на отримання доходу (пп. 14.1.36 ПКУ). Водночас, як відомо, оподаткування прибутку наразі базується на фінрезультаті до оподаткування з бухгалтерії

¹ Бюджетні установи також вважають неприбутковими (п. 12 ч. 1 ст. 2 БКУ). Про них згадано й у пп. 133.4.6 ПКУ.

(п. 44.2, пп. 134.1.1 ПКУ). А в останньому сумарна вартість усіх безоплатних перерахувань/передач, зокрема, неприбутковим організаціям потрапляє до витрат звітного періоду. Тому, щоб нейтралізувати для цілей оподаткування частину таких "благодійно-неприбуткових" затрат, законодворці й запровадили ці коригування.

● Допомога неприбутківцям і податкова різниця із пп. 140.5.9 ПКУ

У чому суть коригування? Підпункт 140.5.9 ПКУ зобов'язує коригувальних прибутківців збільшувати бухфінрезультат до оподаткування на суму коштів або вартість товарів (виконаних робіт, наданих послуг), безоплатно перерахованих/переданих протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату такого перерахування (передачі) внесені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, у розмірі, що перевищує 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року.

Як бачите, суть цього коригування — у відсіканні для податково-прибуткових цілей суми перевищення вартості дармових передач неприбутківцям над 4%-ною планкою. У додатку РІ до Декларації № 897 для цієї податкової різниці передбачено місце у рядку 3.1.9.

Таким чином, прибутківець, який веде облік податкових різниць, фактично може для цілей податково-прибуткового обліку залишити лише суму безкоштовних перерахувань (передач) неприбутківцям, яка НЕ перевищує 4% оподаткованого прибутку попереднього звітного року. Адже якщо обговорюваного перевищення немає, то проводити коригування на підставі пп. 140.5.9 ПКУ не потрібно.

Одразу зацентруємо увагу читача на двох важливих моментах. По-перше, для цілей за-

стосування коригування із пп. 140.5.9 ПКУ статус обдарованого треба визначати саме *на момент перерахування/передання* грошової та/або натуральної допомоги. Якщо на цю дату він неприбутківець, якого внесено до Реєстру неприбутківців, то до таких операцій потрібно обов'язково застосовувати норми пп. 140.5.9 ПКУ (навіть якщо в подальшому, наприклад, на дату формування прибуткової деки його статус буде змінено). По-друге, обговорювану 4%-ву планку треба приміряти не до кожної операції окремо, а до всієї загальної вартості безоплатних перерахувань (передач), здійснених протягом року на користь неприбуткових організацій (за винятком "спортивних" неприбутківців, про яких читайте далі).

► **Що є базою для розрахунку 4%-вого порогу?** У цьому разі треба орієнтуватися на показник **рядка 04 Декларації № 897 за попередній звітний рік**. На це, до речі, вказували й податківці (див. консультацію у категорії 102.12 ЗІР).

Системний аналіз ПКУ та роз'яснювальна практика говорить про те, що якщо підприємство в попередньому році отримало податковий збиток (а отже, суми оподатковуваного прибутку в нього не було), то збільшувати бухфінрезультат до оподаткування необхідно на суму всіх безоплатних передач неприбутковим організаціям (лист ДФСУ від 16.09.16 р. № 20223/6/99-99-15-02-02-15, ІПК ОВПП ДФС від 09.06.17 р. № 562/ІПК/28-10-01-03-11). Імовірно, такий самий підхід контролери будуть приміряти й до новостворених підприємств, а також компаній, які минулоріч перебували на спрощеній системі оподаткування (тобто не мали оподатковуваного прибутку).

До речі, на нашу думку, якщо підприємство в результаті виправлення помилки коригувало об'єкт оподаткування за минулий рік, то під час обрахунку 4%-вої планки йому логічно брати саме уточнену (правильну) суму такого показника. Також врахуйте, що уточнення суми в **рядку 04** минулорічної деки може призвести до необхідності виправлення **рядка 3.1.9** додатка РІ до Декларації № 897 за поточний період.

► **Звідки черпати дані про суму безоплатно перерахованих неприбутківцям коштів, вартість переданих запасів, ОЗ, нематеріальних активів чи виконаних робіт (наданих послуг)?** Для цього потрібно проаналізувати суми, відображені, зокрема, такою кореспонденцією: **Дт 977** "Інші витрати діяльності", **976** "Списання необоротних активів" **Кт 311** "Поточні рахунки в національній валюті", **20** "Виробничі запаси", **23**

"Виробництво", **28** "Товари", **10** "Основні засоби", **11** "Інші необоротні матеріальні активи", **12** "Нематеріальні активи" тощо і вибрати ті із них, які стосуються передач неприбутківцям.

Отже, вважаємо, у межах коригування із пп. 140.5.9 ПКУ порівнювати з 4%-вою межею логічно саме балансову вартість безоплатно переданих запасів, виконаних робіт (наданих послуг) та/або бухгалтерську залишкову вартість подарованих ОЗ та нематеріальних активів. Опосередковано на це вказано й у консультації з категорії 102.13 ЗІР та статті, опублікованій у журналі "Вісник. Офіційно про податки" № 27 за 2018 рік.

Для закріплення викладеного наведемо *приклад*.



Приклад 1

Припустимо, ТОВ "Веселка" (повнокоригувальний платник податку на прибуток) у I кварталі 2020 р. перерахувало неприбутковій благодійній організації 10000 грн. У II кварталі цього-таки року воно передало товари неприбутковій громадській організації на суму 5000 грн. У III кварталі 2020 р. безоплатних передач неприбутківцям не було. А от у IV кварталі поточного року фірма перерахувала 7000 грн неприбутковій творчій спілці художників. Оподатковуваний прибуток попереднього звітного 2019 року становив 450000 грн.

Отже, за умовами прикладу 4%-вий поріг складає **18000 грн** (450000 грн x 4%). У зв'язку з цим у Декларації № 897 за I квартал 2020 р. **рядок 3.1.9** додатка РІ буде порожнім, бо ліміт не перевищено (18000 грн > 10000 грн). У деці за півріччя 2020 р. **рядок 3.1.9** додатка РІ також залишиться порожнім, адже 4%-ву планку знов не подолано (18000 грн > 15000 грн). Так само буде і в декларації з податку на прибуток за три квартали 2020 року. А от у Декларації № 897 за 2020 рік до **рядка 3.1.9** додатка РІ необхідно записати суму, яка уже перевищує 4%-ву планку. У цьому разі це 4000 грн (10000 грн + 5000 грн + 7000 грн - 18000 грн).



Приклад 2

Припустимо, ТОВ "Дунай" (повнокоригувальний платник податку на прибуток) у I кварталі 2020 р. перерахувало неприбутковій громадській організації 2000 грн. Інших перерахувань (передач) неприбутківцям протягом року не було. Водночас у попередньому звітному 2019 році фірма отримала податковий збиток 3000 грн.

У даному разі до **рядка 3.1.9** додатка РІ Декларації № 897 за I квартал 2020 р. слід вписати всю суму безоплатно перерахованих коштів

неприбутківцю (2000 грн). Адже немає оподаткованого прибутку за попередній звітний рік. Відповідно, можна говорити, що 4%-вий ліміт дорівнює нулю, тому сума благодійних перерахувань апріорі його перевищуватиме.

► У яких випадках податкова різниця з пп. 140.5.9 ПКУ не спрацьовує?

Обговорювана збільшувальна 4%-ва різниця не стосується деяких безоплатних перерахувань (передач) неприбутківцям. Вона не діє:

1) у разі перерахування страховими компаніями внесків неприбутковій організації — об'єднанню страховиків, якщо участь страховика в такому об'єднанні є умовою його діяльності відповідно до закону;

2) коли йдеться про безоплатні перерахування (передачі) неприбутковим організаціям — суб'єктам фізкультури та спорту. Тоді застосовують окреме коригування із пп. 140.5.14 ПКУ (див. далі);

3) у випадку безоплатних передач на забезпечення потреб АТО, перерахованих у абз. 2 п. 33 підрозділу 4 р. XX ПКУ. Згідно з ним на період проведення АТО коригування із пп. 140.5.9 ПКУ не застосовують при передачі для потреб забезпечення АТО окремо визначеним категоріям набувачів² коштів або вартості спеціальних засобів індивідуального захисту (каска, бронежилетів, виготовлених за військовими стандартами), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, затвердженим постановою КМУ від 26.10.16 р. № 758.

² Мовиться про: Збройні сили України, Нацгвардію України, Службу безпеки України, Службу зовнішньої розвідки України, Державну прикордонну службу України, Міністерство внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державну службу спеціального зв'язку та захисту інформації України, інші утворені відповідно до законів України військові формування, їхні з'єднання, військові частини, підрозділи, установи або організації, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету. Для того щоб підтвердити, що установа/організація, якій передано допомогу, утримується за рахунок коштів державного бюджету, на думку податківців, треба мати документи, що підтверджують статус бюджетної установи (зокрема, це можуть бути положення про орган, установу чи організацію, статут органу, установи чи організації, рішення про створення, довідка (витяг) з ЄДРПОУ, лист головного розпорядника бюджетних коштів тощо) — консультація у категорії 102.12 ЗІР.

³ Йдеться про: дитячо-юнацькі спортивні школи, центри олімпійської підготовки, школи вищої спортивної майстерності, центри фізичної культури і спорту інвалідів, спортивні федерації з олімпійських видів спорту.

● Допомога неприбутківцям і податкова різниця з пп. 140.5.14 ПКУ

У чому суть коригування? Підпункт 140.5.14 ПКУ зобов'язує коригувальних прибутківців збільшувати бухфінрезультат до оподаткування на суму коштів або вартість товарів (виконаних робіт, наданих послуг), безоплатно переданих неприбутковим суб'єктам сфери фізкультури й спорту³, які на дату такого перерахування (передання) внесено до Реєстру неприбуткових установ та організацій, у розмірі, що перевищує 8% оподаткованого прибутку попереднього звітного року.

Неозброєним оком видно, що суть даного коригування подібна до того, яке містить пп. 140.5.9 ПКУ. Ось тільки в пп. 140.5.14 ПКУ мовиться не про 4%-ву межу, а про 8%-ву.

Таким чином, для застосування податкової різниці із пп. 140.5.14 ПКУ треба порахувати 8%-вий поріг безпосередньо для дармових перерахувань (передач) неприбутківцям-фізкультурникам (робити це належить аналогічно до розрахунку 4%-вої межі із пп. 140.5.9 ПКУ). І відсікти з податково-прибуткового обліку суми, які перевищують такий 8%-вий ліміт (звісно, якщо такі будуть). У додатку РІ до Декларації № 897 ці понадлімітні суми слід записувати до **рядка 3.1.14**.

Зверніть увагу: якщо протягом року підприємство здійснювало безоплатні перерахування (передачі) як "звичайним", так і "спортивним" неприбутківцям, то верхні планки для визначення необхідності проведення коригування із пп.п. 140.5.9 ПКУ та 140.5.14 ПКУ слід рахувати окремо, позаяк податкові різниці з пп.п. 140.5.9 та 140.5.14 ПКУ є абсолютно автономними, хоча й порядки їхнього застосування тотожні. Інакше кажучи, принесені в дар перерахування (передачі) неприбутківцям-фізкультурникам не мають збільшувати 4%-вого обсягу для цілей застосування пп. 140.5.9 ПКУ. Водночас перерахування (передачі) "звичайним" неприбутківцям не повинні впливати на необхідність застосування 8%-вого коригування із пп. 140.5.14 ПКУ.

Проілюструємо на прикладі.



Приклад 3

Припустімо, ТОВ "Сідней" (повнокоригувальний платник податку на прибуток) у I кварталі 2020 р. перерахувало:

— неприбутковій благодійній організації — 1000 грн;

— неприбутковій дитячо-юнацькій спортивній школі — 5000 грн.

Інших перерахувань (передач) будь-яким неприбутківцям протягом року не було.



Оподатковуваний прибуток попереднього звітного 2019 р. становив 15000 грн.

За таких обставин 4%-вий ліміт на 2020 рік, визначений за правилами пп. 140.5.9 ПКУ, дорівнюватиме **600 грн** (15000 грн x 4%). А 8%-вий поріг на 2020 р., обчислений за правилами пп. 140.5.14 ПКУ, складатиме **1200 грн** (15000 грн x 8%).

У зв'язку з цим до **рядка 3.1.9** додатка РІ Декларації № 897 за I квартал 2020 року платнику податку на прибуток слід записати суму, яка перетинає розраховану 4%-ву межу. У цьому разі це 400 грн (1000 грн - 600 грн). А до **рядка 3.1.14** піде сума, яка перевищує обчислений 8%-вий поріг. За даними нашого прикладу це 3800 грн.

"Продажні" коригування зі ст. 138 ПКУ

Спершу зауважимо, що **різниці зі ст. 138 ПКУ будуть майорити на горизонті, лише коли в якості пожертви виступають необоротні матактиви, які є податковими ОЗ у розумінні пп. 14.1.138 ПКУ, та нематактиви**. Якщо ж коригувальний прибутківцеві безоплатно передаватиме неприбутківцям гроші, запаси, т.зв. податкову малоцінку⁴ чи безкоштовно виконуватиме роботи (надаватиме послуги), то в такому разі "продажні" коригування зі ст. 138 ПКУ, звісно ж, не потрібно проводити.

Чому треба застосовувати "продажні" коригування зі ст. 138 ПКУ під час безоплатного надання ОЗ та нематактивів? Відповідь очевидна.

ПДВ

Тут усе залежить від того, що дарують та кому. Про це й поговоримо далі.

Неприбутківцям допомогу надають грошима

Надання допомоги неприбутковій організації коштами не підпадає під поняття постачання товарів (пп. 14.1.191 ПКУ) чи постачання послуг (пп. 14.1.185 ПКУ). Тому така операція не є об'єктом обкладення ПДВ (п. 185.1 ПКУ).

Таким чином, у підприємства-дарувальника за операціями з дарування грошей неприбутківцям ПДВ-наслідків не буде. На цьому, до речі, акцентували увагу й контролери (лист ДФСУ від 03.04.17 р. № 6839/6/99-99-13-02-03-15).

⁴ Нагадаємо, що під податковою малоцінкою розуміють матеріальні активи зі строком корисного використання в господарській діяльності більше одного року та вартістю не більше 6000 грн (пп. 14.1.138 ПКУ). Про те, що за такими активами податкові різниці, передбачені ст. 138 ПКУ, не виникають, контролери наголошували неодноразово (листи ДФСУ від 05.02.16 р. № 2457/6/99-99-19-02-02-15 та від 02.03.17 р. № 4349/6/99-99-15-02-02-15).

Операції з безкоштовної передачі відповідають податковому визначенню продажу (пп. 14.1.202 ПКУ). Тому, здійснюючи їх, від різниць зі ст. 138 ПКУ не відвертяться.

У чому суть коригування? Даруючи ОЗ/нематеріальні активи (в т.ч. невикористані), коригувальні прибутківці зобов'язані, серед іншого, свій бухфінрезультат:

— **збільшити** на суму залишкової вартості дарованих ОЗ/нематактивів (у т.ч. й невикористаних) — п. 138.1 ПКУ. Цю різницю фіксують у **рядку 1.1.2** (якщо жертвують ОЗ/нематактиви, які призначені для використання в госпдіяльності) та/або **рядку 1.1.3** (коли передають невикористані ОЗ/нематактиви) **додатка РІ** до Декларації № 897;

й одночасно

— **зменшити** на суму залишкової вартості цих-таки безоплатно переданих об'єктів, визначену з урахуванням положень ст. 138 ПКУ та/або на суму первісної вартості придбання або виготовлення окремого об'єкта невикористаних ОЗ/нематактивів та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення, у т.ч. віднесених до витрат відповідно до П(С)БО або МСФЗ (п. 138.2 ПКУ). Для такої різниці відведено місце в **рядку 1.2.2** (коли приносять у дар ОЗ/нематактиви, призначені для використання в госпдіяльності) та/або **рядку 1.2.3** (якщо дарують невикористані ОЗ/нематактиви) **додатка РІ** до Декларації № 897.

Неприбутківцям допомогу надають матактивами чи виконують роботи (надають послуги)

Наразі першу скрипку грає те, хто є отримувачем благодійної допомоги. Саме він є благодійною організацією чи іншою неприбутковою організацією.

● Допомога товарами/послугами благодійній організації

Для таких випадків діє пільга з пп. 197.1.15 ПКУ. Згідно з ним від обкладення ПДВ звільнено надання благодійної допомоги, зокрема, безоплатне постачання товарів/послуг благодійним організаціям, утвореним і зареєстрованим згідно із законодавством, а також надання такої допомоги благодійними організаціями набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги відповідно до законодавства про благодійну діяльність та благодійні організації.

Однак, аби **мати право на застосуван-**

ня даної ПДВ-пільги, треба дотримуватися всіх умов, установлених пп. 197.1.15 ПКУ. Перелічимо їх.

● **УМОВА 1** ПДВшне звільнення працює під час надання натуральної допомоги тільки **благодійним організаціям**, утвореним і зареєстрованим згідно із законодавством. Принаймні так трактують пп. 197.1.15 ПКУ податківці (див. ІПК ОВПП ДФС від 11.10.17 р. № 2204/ІПК/28-10-01-03-11 та ДФСУ від 18.07.19 р. № 3324/6/99-99-15-03-02-15/ІПК). Тобто для того щоб можна було не нараховувати ПДВ, виходячи з вартості натурального дару, благодійна організація — отримувач допомоги має бути створена та зареєстрована згідно із Законом про благодійну діяльність⁵.

● **УМОВА 2** ПДВ-пільга поширюється саме на **безоплатне постачання товарів/послуг**. Під ним для цілей пп. 197.1.15 ПКУ розуміють постачання товарів/послуг благодійним організаціям та набувачам благодійної допомоги *без будь-якої грошової, матеріальної або інших видів компенсації*.

Зверніть увагу: спонсорство і безоплатне постачання — не одного поля ягоди. Адже, як випливає зі ст. 1 Закону про рекламу, спонсорство передбачає благодійну допомогу з метою популяризації спонсора, його діяльності. Зважаючи на це, можна стверджувати, що спонсорська допомога не безоплатна.

Також будьте пильні, адже пп. 197.1.15 ПКУ гласить: *якщо промарковані товари*, отримані з метою надання благодійної допомоги, *будуть реалізовані* за грошові кошти чи інші види компенсації, *то вони та/або виручка*, отримана від такої реалізації, *підлягають* вилученню в недобросовісного продавця і *конфіскації* в дохід держави в установленому порядку.

● **УМОВА 3** Товари, передані в якості благодійної допомоги, мають бути **промарковані** за правилами пп. 197.1.15 ПКУ.

Маркування мають здійснювати благодійники, які надають таку допомогу. Його проводять шляхом нанесення напису "Благодійна допомога. Продаж заборонено" на етикетку, ярлик або безпосередньо на зовнішню чи внутрішню упаковку товару. Його має бути видно повністю і

чітко. До речі, під час маркування можливе використання символіки благодійної організації та благодійника.

Контроль за виконанням правил маркування здійснюють місцеві органи виконавчої влади та контролюючі органи.

● **УМОВА 4** Отримана благодійна допомога має використовуватися за призначенням, тобто в благодійних цілях, визначених ст. 3 Закону про благодійну діяльність.

Контроль за отриманням, зберіганням, розподілом благодійної допомоги у вигляді товарів (робіт, послуг) здійснюють місцеві органи виконавчої влади, а за її цільовим використанням — місцеві органи виконавчої влади та контролюючі органи.

ПДВ-пільга із пп. 197.1.15 ПКУ не працює взагалі, якщо благодійну допомогу підприємство надає у вигляді:

- підакцизних товарів, вказаних у р. VI ПКУ;
- цінних паперів (крім наданих ендавментів, зазначених у р. IV ПКУ);
- нематеріальних активів і товарів/послуг, призначених для використання в госпдіяльності благодійної організації.

Попри те, що операції з постачання товарів/послуг благодійним організаціям на підставі пп. 197.1.15 ПКУ звільнено від ПДВ, на таке пільгове постачання все одно треба складати податкову накладну (категорія 101.16 ЗІР). Грунтовно правила заповнення податкових накладних, у т.ч. й у таких випадках, описано в газеті **"Все про бухгалтерський облік"** № 64 за 2019 рік.

Ложкою дьогтю в цій бочці меду є необхідність нарахування благодійником — платником ПДВ компенсуючих податкових зобов'язань (пп. "б" п. 198.5 ПКУ). Неодноразово підкреслювали це й податківці (ІПК ДФС у м. Києві від 12.09.17 р. № 1921/ІПК/26-15-12-01-18 та ОВПП ДФС від 11.10.17 р. № 2204/ІПК/28-10-01-03-11). Про те, як правильно це зробити, читайте в №25 нашої газети за 2020 р. У бухгалтеріку такий ПДВ включають до витрат (**Дт 949** "Інші витрати операційної діяльності" **Кт 641** "Розрахунки за податками").

Уникнути нарахування компенсуючого ПДВ можна, лише якщо благодійні товари раніше купили в неплатника ПДВ або без ПДВ (у межах пільгового/неоподаткованого постачання). У такому випадку компенсуючих податкових зобов'язань із ПДВ не буде через відсутність вхідного ПДВ. На щастя, погоджуються з цим і фіскалі (лист ДФСУ від 12.01.17 р. № 599/7/99-99-15-03-02-17).

⁵ У його пп. 3 ч. 1 ст. 1 визначено, що благодійна організація — це юрособа приватного права, установчі документи якої визначають благодійну діяльність в одній чи кількох сферах, визначених Законом про благодійну діяльність, як основну мету її діяльності.

● Допомога товарами/послугами іншим неприбутковим організаціям

На жаль, для таких випадків жодних ПДВ-пільг не передбачено. Тому, зважаючи на те, що дарування майна прирівняно до постачання товарів (пп. 14.1.191 ПКУ), а безоплатне виконання робіт (надання послуг), відповідно, класифіковано як постачання послуг (пп. "в" пп. 14.1.185 ПКУ), то під час надання натуральної допомоги будь-яким неприбутківцям (окрім благодійних організацій у випадку використання правил пп. 197.1.15 ПКУ) дарувальнику — платнику ПДВ потрібно стандартно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ (пп. "а" п. 185.1 ПКУ). Між іншим, звертали увагу на це й податківці (ІПК ДФСУ від 18.07.19 р. № 3324/6/99-99-15-03-02-15/ІПК та від 01.02.18 р. № 407/6/99-99-15-03-02-15/ІПК). Базу оподаткування тут визначають за загальними правилами п. 188.1 ПКУ. Датою виникнення податкових зобов'язань буде день безоплатного передання натуральної допомоги та/або оформлення документа, що засвідчує факт безкоштовного виконання робіт (надання послуг), — п. 187.1 ПКУ.

На таке дармове постачання неприбутківцям слід скласти одразу дві податкові накладні: першу — на нульову вартість постачання, а другу — з типом причини "15" на суму перевищення ціни придбання (для товарів), звичайної ціни (для послуг і готової продукції), бухгалтерської балансової (залишкової) вартості (для необоротних активів) над фактичною (тобто нульовою) ціною їхнього постачання. Більше про це читайте в №25 нашої газети за 2020 р.

Податкові зобов'язання, нараховані у зв'язку із наданням натуральної допомоги будь-яким неприбутківцям (окрім благодійних організацій), підприємство-дарувальник фактично сплачуватиме зі своєї кишені. Тому в бухгалтеріку їхню суму, вважаємо, можна віднести до витрат звітного періоду (Дт 949 Кт 641).

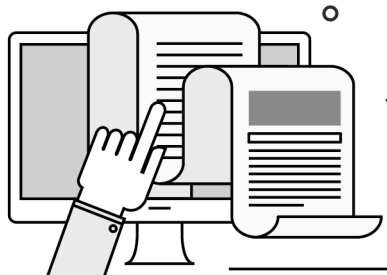
Додатково зауважимо, що за останніми віяннями роз'яснювальної практики контролери більше не наполягають на нарахуванні компенсаційного ПДВ під час такого безоплатного постачання товарів/послуг (навіть якщо воно не має рекламної спрямованості) — див. ІПК ДФСУ від 01.02.18 р. № 419/6/99-99-15-03-02-15/ІПК та від 23.05.19 р. № 2343/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, а також консультацію в категорії 101.06 ЗІР.

У цьому є раціональне зерно. Адже двічі нараховувати ПДВ щодо одного й того самого постачання, причому виходячи з однакової бази оподаткування (уперше — за загальними п. 188.1, пп. "а" п. 185.1, пп. 14.1.185, пп. 14.1.191 ПКУ, а вдруге — за специфічними пп. "г" пп. 198.5, п. 189.1 ПКУ), абсурдно. Утім, пам'ятаючи роз'яснювальні гойдалки податківців стосовно цього питання, обережним платникам усе ж таки рекомендуємо заручитися індивідуальною податковою консультацією.

● Військова ПДВ-пільга

На період проведення АТО та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки й оборони, відсічі та стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил, та/або запровадження воєнного стану відповідно до законодавства, **від ПДВ звільнено операції з увезення на митну територію України та постачання на митній території України товарів, які зазначено у п. 32 підрозділу 2 р. XX ПКУ.**

Отже, у разі надання товарів, згаданих у п. 32 підрозділу 2 р. XX ПКУ, в якості благодійної допомоги ПДВ-зобов'язання в підприємства-благодійника не виникають. Причому такий висновок актуальний, навіть якщо одержувачем допомоги виступає організація, яка не має статусу благодійної. У цьому разі також не обійтися без оформлення податкової накладної на таке пільгове постачання.



Українська класифікація товарів
зовнішньоекономічної діяльності

УКТ ЗЕД

<http://uktzed.vobu.ua>



БУХОБЛІК

Зрозуміло, що найчастіше підприємство допомагає нужденним грошима, запасами та ОЗ. Рідше безоплатно фірми можуть передавати нематеріальні активи та виконувати роботи (надавати послуги). Залежно від того, що йде в дар, різнитиметься й бухоблік.

Якщо компанія жертвує неприбутковій організації гроші, то за датою їх перерахування всю суму пожертвування в бухобліку на підставі банківської виписки необхідно списати прямісінько до витрат (п.п. 5, 7 П(С)БО 16 "Витрати"). Дебетувати в такому разі можна субрахунок 977. Відповідно, кореспонденція може бути такою: **Дт 977 Кт 311**.

У разі безоплатної передачі запасів підприємство-благодійник до затрат включає їхню балансову вартість (**Дт 977 Кт 20, 28** тощо). Зробити це можна на основі акта приймання-передачі,

⁶Незважаючи на те що дарування є одним із різновидів вибуття об'єктів, такі операції не відповідають терміну "продаж необоротних активів" у розумінні П(С)БО 27 "Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність" та МСФЗ 5 "Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність". Через це, скажімо, ОЗ, які заплановано принести в дар, переводити до складу необоротних активів, утримуваних для продажу (тобто перекидати їх вартість на субрахунок 286), не потрібно (п. 2 р. II П(С)БО 27).

⁷Зверніть увагу: п. 4 П(С)БО 7 визначає залишкову вартість як різницю між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу). Разом із тим об'єкт ОЗ та нематеріальні активи у місяці його безоплатного передання ще потрібно проамортизувати. Адже за п. 29 П(С)БО 7 та п. 30 П(С)БО 8 амортизацію припиняють нараховувати з місяця, наступного за місяцем, зокрема, вибуття об'єкта ОЗ чи нематеріальних активів. Тому якщо, приміром, передача в дар об'єкта ОЗ чи нематеріальних активів проходить у лютому (причому не важливо, це відбулося 1 чи 29 числа), то бухгалтеру потрібно востаннє нарахувати щодо нього амортизацію за місяць, у якому його принесено в дар (у даному разі — за лютий), і лише потім обчислити залишкову вартість, яка капне на витрати, записом: **Дт 976, 977 Кт 10, 11, 12**.

який містить усі обов'язкові реквізити з ч. 2 ст. 9 Закону про бухоблік, притаманні первинці.

Коли в якості пожертви виступають ОЗ чи нематеріальні активи, то їх списують із балансу (п. 33 П(С)БО 7 "Основні засоби", п. 40 Методичних рекомендацій № 561, § 67 МСБО 16 "Основні засоби", п. 34 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи", § 112 МСБО 38 "Нематеріальні активи")⁶. Своєю чергою, їхню залишкову вартість⁷ відносять так само до витрат. Бухгалтерською мовою це звучить так: **Дт 976** або **977 Кт 10, 11, 12**. Одночасно записом **Дт 13** "Знос (амортизація) необоротних активів" **Кт 10, 11, 12** треба списати накопичений за переданими об'єктами знос. Знову ж таки документальним підґрунтям для таких бухпроводок може бути акт приймання-передачі чи інший первинний документ, який засвідчує даний благодійний факт.

До речі, додаткові витрати, які дарувальник може понести у зв'язку із безкоштовною передачею ОЗ (наприклад, їх доставкою чи демонтажем) варто розмістити також у **дебеті** субрахунку 977.

Якщо менеджмент компанії вирішив, що підприємство безоплатно надасть неприбутківцю послуги (виконає роботи), то їх сформовану вартість належить списати до витрат контируванням: **Дт 977 Кт 23**.

Під час безоплатного передання грошей, товарів (робіт, послуг) у підприємства, що їх передає, дохід не виникає. Позаяк у результаті дарування в дарувальника не відбувається збільшення активів, а проходить лише їхнє зменшення, та й зобов'язання не зменшуються (вони за дармовими передачами взагалі не виникають), бо жодних коштів чи іншої компенсації взамін не передбачено (П(С)БО 15 "Дохід").

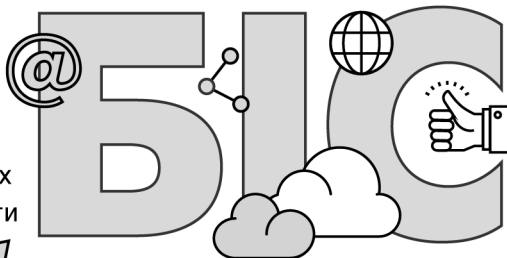
Світлана РОМАНЮК,
консультант із питань обліку
та оподаткування, м. Київ

Для всіх бухгалтерів!

Бухгалтерська Інформаційна Служба@

Бажаєте щотижня отримувати:

- інформацію про важливі нові **нормативні документи**
- **анонси** найцікавіших статей, що будуть у найближчих номерах
- **нагадування** про строки сплати податків і подання звітності



Реєструйтесь у службі **VOBU БІС!** vobu.ua/ukr/bis

ПУТІВКИ ВІД ПІДПРИЄМСТВА: ЯК ОПОДАТКОВУВАТИ ДОХОДИ ФІЗОСІБ ТА ВІДНОСИТИ НА ВИТРАТИ

Досить часто серед так званих "плюшок" від роботодавця зустрічається забезпечення працівників путівками. Але чи можна витрачені на оплату путівок для працівників (і не тільки) кошти не коригувати з метою визначення суми прибутку до оподаткування? З'ясуємо це в нашій консультації. Також розберемося із правилами оподаткування доходів фізосіб від надання їм путівок коштом підприємства.

ЯКІ ПРАВОВІ ПІДСТАВИ ДЛЯ НАДАННЯ ПУТІВОК

Можливість надання путівок працівникам підприємства передбачена ст. 145 КЗпП. Тут читаємо: працівникам, які успішно й сумлінно виконують свої трудові обов'язки, надаються в першу чергу переваги та пільги в галузі соціально-культурного і житлово-побутового обслуговування, зокрема путівки до санаторіїв та будинків відпочинку.

Також варто пригадати положення ст.ст. 185 і 186¹ КЗпП. Згідно з ними роботодавець повинен за потреби видавати путівки до санаторіїв і будинків відпочинку безкоштовно чи на пільгових умовах:

- вагітним жінкам;
- жінкам, які мають дітей віком до 14 років або дітей-інвалідів;
- батькам, що виховують дітей без матері (у т.ч. у разі тривалого перебування матері в лікувальному закладі);
- опікунам (піклувальникам);

— прийомним батькам.

Порядок надання таких путівок варто передбачати серед умов колективного або індивідуальних трудових договорів. Зокрема, тут слід пригадати про часткову або повну оплату їх вартості. Також тут можна передбачити, які саме категорії працівників матимуть право на отримання путівок.

Але й без цих норм роботодавці вправі надавати путівки своїм працівникам, членам їхніх сімей та іншим фізособам, бо ж власник може розпоряджатися своїми коштами на власний розсуд. Та й ст. 9¹ КЗпП передбачає таку можливість.

Путівки або компенсація їхньої вартості можуть бути надані як за заявою фізособи, так і за самостійним рішенням власника/керівника підприємства (прийнятим, зокрема, на підставі норм колективного), оформленим відповідним наказом.

ЧИ ВВАЖАТИ ВАРТІСТЬ НАДАНОЇ ПРАЦІВНИКОВІ ПУТІВКИ ЗАРПЛАТОЮ

Відповідь на це запитання потрібна насамперед для визначення податкових наслідків для роботодавця. Адже дохід від надання путівки працівникові може розглядатися з метою оподаткування:

- або як зарплатний дохід (це особливо важливо, коли йдеться про нарахування єдиного внеску);
- або як інша виплата, яку за ПКУ частково може бути визнано додатковим благом.

Зауважимо: іноді йдеться про поєднання цих підходів, коли, наприклад, компенсацію вартості путівки для єдиного внеску визнають зарплатою (пп. 2.3.4 Інструкції № 5), а для податку на доходи — додатковим благом (пп. "г" пп. 164.2.17 ПКУ).

Як зарплатний такий дохід слід розглядати тоді, коли йдеться про путівки, надані у випадках, передбачених колективним або трудовим договором. Причому, на наше переконання, про таку виплату має йтися саме в розділі колективного "Оплата праці". Якщо ж це буде інший розділ колективного, наприклад "Соціальне забезпечення", ми переконані, що про зарплатний характер доходу не повинно бути й мови. Також у випадках, коли путівку надають за самостійним рішенням власника або за зверненням працівника, а її надання не було передбачено колективним або останнього взагалі немає на підприємстві, теж немає йтися про зарплату.

Хоча, спираючись на пп. 2.3.4 Інструкції № 5, контролери визнаватимуть такі доходи зарплатними з метою нарахування ЄСВ (більше про це на стор. 41). Водночас, незважаючи на можливий зарплатний характер виплати для ЄСВ, він не повинен розглядатися як зарплата

для ПКУ, і до нього, на наше переконання, може застосовуватися пп. 165.1.35 ПКУ.

Зрозуміло, що коли путівку надають іншій особі (яка не є працівником), про зарплатний характер доходу не йтиметься.

Та перейдемо до оподаткування.

ЯКИМИ БУДУТЬ ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ ВІД НАДАННЯ ПУТІВКИ

Одразу скажемо, тут є про що замислитися і під час оподаткування доходів фізосіб, і під час визначення зобов'язань із податку на прибуток та ПДВ.

Податок на доходи та військовий збір

Тут мусимо вказати на наявність пільги щодо оподаткування. Передбачає її пп. 165.1.35 ПКУ. Але застосовувати її можна **в разі одночасного дотримання кількох положень**:

1) ідеться про надання путівки на відпочинок, оздоровлення та лікування, у т.ч. на реабілітацію інвалідів **на території України**;

2) путівку надає **роботодавець платника податку** на вказані цілі для платника податку та/або членів його сім'ї першого ступеня споріднення. При цьому членами сім'ї фізособи першого ступеня споріднення вважають її батьків, її чоловіка або дружину, дітей такої фізособи, у тому числі усиновлених.

Важливо також те, що **отримувачем путівок для членів сім'ї тут завжди виступає саме платник податку — працівник**. Адже саме йому роботодавець має надавати путівку, відповідно до положень пп. 165.1.35 ПКУ, задля того, аби спрацювало звільнення від оподаткування;

3) роботодавець повинен бути платником податку на прибуток підприємств;

4) путівку надають безоплатно або зі знижкою (ідеться про неоподатковуваний дохід у розмірі такої знижки) один раз на календарний рік;

5) вартість путівки (розмір знижки) не перевищує 5 розмірів мінізарплати, установлені на 1 січня податкового (звітного) року. У 2020 році говоримо про суму **23615 грн на одну особу**.

Якщо хоч одна із умов надання путівки не виконується, слід говорити про оподатковуваний дохід у вигляді додаткового блага (пп. "є" пп. 164.2.17 ПКУ). Відповідно, потрібно буде утримати із нього **18%** податку на доходи та **1,5%** військового збору. Так само податок та збір слід буде утримати із вартості путівки, що перевищує межу в 5 мінізарплат.

З огляду на те, що дохід надають у негрошовій формі, базу оподаткування податком на доходи визначають із коефіцієнтом, передбаченим

п. 164.5 ПКУ, — **1,219512**. Для збору застосування коефіцієнта ПКУ не передбачено. Але такий варіант підійде, лише коли у фізособи в місяці надання путівки є будь-який інший грошовий оподатковуваний дохід. Якщо такого доходу немає, використовуйте коефіцієнт **1,242236**. Проведення нарахування доходу із цим коефіцієнтом дозволить покрити не лише суму утриманого податку на доходи, а й військового збору. Інший варіант — одержувач внесе обов'язкові платежі до каси підприємства. Але за такого підходу все рівно слід застосувати перший із наведених коефіцієнтів під час визначення податку на доходи.

І ще кілька акцентів щодо того, коли не вдасться застосувати положення пп. 165.1.35 ПКУ. Отже, оподатковують податком на доходи та військовим збором вартість путівок, наданих:

1) для відпочинку, оздоровлення та лікування за кордоном;

2) не роботодавцем фізособи;

3) роботодавцем — платником єдиного податку.

Крім того, якщо фізособа (зокрема, працівник) самостійно оплатить путівку, а підприємство компенсуватиме її вартість, муситимемо утримувати податок та збір. Пояснення цьому просте: у пп. 165.1.35 ПКУ сказано саме про путівки, які **надаються роботодавцем**. А ось про компенсацію тут не йдеться. При цьому дохід визнавайте у вигляді додаткового блага за пп. "г" пп. 165.2.17 ПКУ.

Є ще один варіант оформлення: путівку підприємство оплачує на користь працівника (члена його сім'ї). У такому разі постане запитання про можливість застосування пільги щодо оподаткування, адже формально підприємство не надає путівку, а лише оплачує її вартість на користь фізособи. Утім вважаємо, що пільга, передбачена пп. 165.1.35 ПКУ, тут мала б працювати.

Сплатити податкові платежі до бюджету потрібно протягом трьох банківських днів із дня, що настає за днем нарахування (виплати, надання) доходу, — пп. 168.1.4 ПКУ. Це, зокрема, означає, що після оплати путівки на користь фізособи, у разі потреби утримання податкових платежів, на їхню сплату в податкового агента буде 3 банківських дні.

Суму доходу від надання путівок слід показати у ф. № 1ДФ. Неоподатковувану суму доходу відображаєте в р. І податкового розрахунку із ознакою доходу "156", а ось оподатковувану — із ознакою доходу "126" ("101" — якщо йдеться про "зарплатну" путівку). Щоправда, податківці радять дохід у вигляді вартості наданих путівок, щодо яких було застосовано положення пп. 165.1.35 ПКУ, відображати цілком із ознакою доходу "156", *"незалежно від їх розміру і способу оподаткування"* (див. підрозділ 103.25 ЗІР). Однак, на наш погляд, опис цієї ознаки в додатку до Порядку № 4 говорить про те, що із цією ознакою може бути відображена виключно неоподатковувана вартість путівки.

Також не забудьте показати дохід у рядку "Військовий збір" р. ІІ.

Частину вартості путівки, що оплачує працівник, у ф. № 1ДФ не відображають.

ССВ

Як ви знаєте, єдиний внесок нараховують на суму зарплати. При цьому базу для нарахування слід визначати з огляду на перелік зарплатних виплат, наведених в Інструкції № 5 (пп. 5 п. 3 р. IV Інструкції № 449). А за пп. 2.3.4 Інструкції № 5 вартість путівок, наданих працівникам і членам їхніх сімей, а також компенсації, виданої замість путівок за кошт підприємства, включається підприємством до фонду оплати праці.

До Переліку № 1170 путівки не включено.

Отже, на вартість путівок, наданих роботодавцем працівникам або членам їхніх сімей, слід нарахувати 22% (8,41%) єдиного внеску. Це саме стосується і суми компенсації вартості путівки, яку виплачують працівникові замість путівки, надання якої було передбачено локальним актом роботодавця.

Якщо працівник частково компенсує роботодавцеві вартість путівки, до бази обкладення єдиним внеском входить лише різниця між вартістю путівки та сумою, відшкодованою працівником.

Сплатити нарахований єдиний внесок на вартість путівки потрібно до 20 (28 — для гірничих підприємств) числа місяця, наступного за місяцем нарахування зарплатного доходу.

ПДВ

Під час визначення права на податковий кредит (далі — ПК) та визнання податкового зобов'язання (далі — ПЗ) слід відштовхуватися від того, про яку операцію щодо путівок йдеться.

Так, у разі виплати працівникові компенсації за придбану ним самостійно путівку про будь-

які ПК та ПЗ не йдеться, адже ця операція не підпадає під ПДВшні норми (немає постачання товарів або послуг). Таку само ситуацію маємо, коли, відповідно до укладеної угоди, підприємство оплачує путівку на користь працівника (члена його сім'ї). Адже отримувачем послуг із відпочинку (оздоровлення або лікування) буде саме фізособа, і це мало би бути прописано у тристоронньому договорі між продавцем путівки, підприємством та працівником, на користь якого проводять оплату. У такому разі в підприємства немає ані ПК, ані ПЗ.

Перейдемо безпосередньо до надання путівок. Тобто ситуації, коли підприємство придбаває путівки, а потім розподіляє їх серед фізосіб. Отже, у такому випадку путівку придбаває підприємство. А надалі передає її безоплатно або з частковою компенсацією фізособі.

Тут слід знати, що **підприємство має право на ПК із ПДВ за наявності зареєстрованої в реєстрі податкової накладної**.

Коли путівку придбавають для передачі працівникові на умовах, визначених колдоговором, можна стверджувати, що вона призначена для використання в госпдіяльності. І тоді підприємство не повинно було б реєструвати ПЗ за пп. "г" п. 198.5 ПКУ.

Утім навряд контролери пропустять ПК без перекриття його ПЗ.

Найімовірніше, вони наполягатимуть на тому, що йдеться про передачу путівки працівникові безоплатно або зі знижкою і необхідності нарахування ПЗ на загальних підставах (пп. "а" п. 185.1 та п. 188.1 ПКУ). При цьому не має значення, обумовлено забезпечення працівників путівками вимогами колдоговору чи роботодавець здійснює це з власної ініціативи чи на прохання працівника. На наш погляд, передача фізособі папірця, що надає їй право отримати певні послуги, не може розцінюватися як постачання товарів або послуг. Проте залишати неперекритий ПК украй ризиковано. І якщо вже обирати безпечний варіант оподаткування цієї операції, ми б надали перевагу компенсуючим ПЗ за п. 198.5 ПКУ (як це зробити, читайте на стор. 6). Причому і тоді, коли придбання путівки обумовлено умовами колдоговору і її надають працівникові, і тоді, коли путівку призначено для передачі сторонній фізособі.

Такий підхід вважаємо тим більш виваженим з огляду на наявність пільги для путівок із пп. 197.1.6 ПКУ. Нагадаємо: за ним від ПДВ звільняються операції з постачання путівок на санаторно-курортне лікування, оздоровлення та відпочинок на території України осіб віком

до 18 років, осіб з інвалідністю, дітей з інвалідністю. Тобто в разі придбання таких путівок не потрібно буде нараховувати ПЗ, адже не було ПК.

Податок на прибуток

Під час визначення бази оподаткування для сплати податку на прибуток ураховують бухгалтерський фінансовий результат (за фінансовою звітністю підприємства) та коригують його до оподаткування на різниці, передбачені ПКУ (пп. 134.1.1 ПКУ).

При цьому платники податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків) за даними бухгалтерії за останній річний звітний (податковий) період не перевищує 20 мільйонів гривень, об'єкт оподаткування можуть визначати без коригування фінрезультату до оподаткування на всі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), згадані у р. III ПКУ.

Серед податкових різниць визначено і пов'язану із наданням путівок. А точніше — на компенсацію їхньої вартості. Так, відповідно до абз. 2

пп. 140.5.10 ПКУ фінрезультат податкового (звітного) періоду збільшують **на суму повної або часткової компенсації** один раз на календарний рік вартості путівок на відпочинок, оздоровлення та лікування на території України платника податку та/або його дітей віком до 18 років роботодавцем, який є платником податку на прибуток, якщо така компенсація, відповідно до ПКУ, не включається до оподаткованого доходу фізособи — платника податку на доходи.

Як бачите, формулювання значно відрізняється від наведеного в пп. 165.1.35 ПКУ. Хоча, якщо не вчитуватися в норми, можна було б припустити, що сума, витрачена роботодавцем на оплату путівки працівника та його рідних у межах, звільнених від оподаткування податком на доходи, мала б скоригувати фінрезультат у бік його збільшення. Тобто абз. 2 пп. 140.5.10 ПКУ, як нитка за голкою, мав би слідувати за абз. 2 пп. 165.1.35 ПКУ.

Утім норма сформульована геть по-іншому. А отже, і застосовувати її потрібно так, як її виписано. Про відмінності розповімо в таблиці 1.

Таблиця 1

Про що йдеться в абз. 2 пп. 140.5.10	Про що йдеться в абз. 2 пп. 165.1.35
Путівки працівникам і їхнім дітям до 18 років	Путівки працівникам і членам їхніх сімей першого ступеня споріднення. А суди входять: батьки платника податку, його чоловік або дружина, діти, у тому числі усиновлені. Причому жодного обмеження щодо віку дітей
Про компенсацію вартості путівок	Про надання путівок

З огляду на сказане сміливі платники податку на прибуток, навіть у разі надання путівок і застосування звільнення від оподаткування податком на доходи за пп. 165.1.35 ПКУ, можуть не збільшувати фінрезультат на вартість путівки, придбаної підприємством та наданої працівнику, яку було звільнено від оподаткування податком на доходи. Натомість, як ми наголосили вище, у разі виплати компенсації працівникам за куплені ними путівки не вдасться застосувати положення щодо звільнення від оподаткування податком на доходи (пп. 165.1.35 ПКУ).

Звісно, можна і більш широко розуміти положення абз. 2 пп. 140.5.10 ПКУ. А саме — збільшувати фінрезультат на вартість путівки тоді, коли підприємство закуповує путівки для **працівників і їхніх дітей до 18 років** та застосовує норму щодо звільнення їх від оподаткування податком на доходи. Та, на жаль, податківці із цього приводу поки що не висловлювалися. У такому разі суму коригування відображайте в Податковій декларації із податку на прибуток підприємств у **рядку 3.1.10.1 додатка РІ**.

ЯК ВІДОБРАЖАТИ В БУХОБЛКУ НАДАННЯ ПУТІВОК

Записи в обліку, як ви розумієте, відрізнятимуться залежно від того, про яку з операцій ітиметься. Виділимо та розглянемо на прикладах такі випадки:

- надання путівок працівникові безоплатно;
- надання путівки працівникові зі знижкою;

— підприємство компенсує вартість путівки, яку придбано працівником.

Але перш ніж перейти до прикладів, кілька слів про те, де в бухгалтерії відображати придбані путівки.

Як впливає з Інструкції № 291, для обліку

путівок на санаторно-курортне лікування коштом підприємства призначено субрахунок 331 "Грошові документи в національній валюті". Саме цей субрахунок, на наше переконання, якнайкраще підійде і для обліку будь-яких інших путівок.

Під час визнання витрат на придбання путівок слід виходити із такого:

— зарплатні путівки та суму єдиного внеску, нарахованого на вартість путівок, відображайте за Дт рахунків **23, 91—94** — залежно від того, де задіяний працівник;

— незарплатні путівки (зокрема, путівки для непрацівників) показуйте за **дебетом** субрахунку **949** "Інші витрати операційної діяльності". При цьому єдиний внесок, який усе-таки може бути нараховано на вартість цих путівок, відображайте на витратних рахунках залежно від того, де задіяний працівник (**23, 91—94**).



Приклад 1

Надання путівок працівникові безоплатно

Розділом "Соціальне забезпечення" колективного договору підприємства передбачено забезпечення працівників раз на 3 роки санаторно-курортними путівками. У березні 2020 року підприємство придбало для бухгалтера путівки до санаторію для відпочинку разом із чоловіком у червні 2020 р. Вартість 1 путівки — 28800 грн, у т.ч. ПДВ — 4800,00 грн. Путівки надано безоплатно.

Зауважимо, у цьому випадку йтиметься виключно про дохід бухгалтера. Причому вартість путівок із метою нарахування єдиного внеску буде прирівняно до зарплати. А ось під час утримання податку на доходи та військового збору повинно йтися про додаткове благо.

Облік наведемо в таблиці 2.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Оплачено санаторію вартість путівок	371	311	57600,00
2	Відображено ПК із ПДВ у вартості путівок	641	644	9600,00
3	Отримано від санаторію та оприбутковано путівки	331	685	48000,00
4	Списано суму ПК за ПДВ	644	685	9600,00
5	Проведено залік заборгованостей	685	371	57600,00
6	Вартість путівок відображено у складі витрат	949	377	48000,00
7	Відображено компенсуюче ПЗ з ПДВ	949	641	9600,00
8	Видано путівки	377	331	48000,00
9	Нараховано зарплату бухгалтеру	92	661	30000,00
10	Відображено суму доходу працівниці для нарахування податку на доходи*	377	377	11876,34
11	Утримано із зарплати бухгалтера:			
	— податок на доходи** (30000 грн x 18% + (57600 грн - 23615 грн x 2) x 1,219512 x 18%)	661	641/ПДФО	7676,34
	— військовий збір** (30000 грн x 1,5% + (57600 грн - 23615 грн x 2) x 1,5%)	661	641/ВЗ	605,55
12	Нараховано ЄСВ на суму зарплати разом із вартістю путівок (70845 грн*** x 22%)	92	651	15585,90

Таблиця 2

* Запис необов'язковий. Потрібен для відображення суми доходу працівниці у ф. № 1ДФ (аби не забути про збільшення доходу на натуркоефіцієнт). Суму можна розрахувати двома шляхами, але найпростіше, на наше переконання, так:

Оподатковувана сума доходу: 57600 грн - 23615 грн x 2 = **10370 грн**.

Сума оподаткованого доходу для обчислення податку із урахуванням коефіцієнта: 10370 грн x 1,219512 = **12646,34 грн**.

Сума, на яку збільшено дохід працівника: 12646,34 грн - 10370 грн = **2276,34 грн**.

Загальна сума доходу у вигляді путівки із урахуванням збільшення доходу: 57600 грн + 2276,34 грн = **59876,34 грн**.

Сума доходу, яку потрібно довідобразити на субрахунок 377: 59876,34 грн - 48000 грн = **11876,34 грн**.

До речі, у такий спосіб ми врахуємо і суму ПДВ, сплачену під час придбання путівки для працівника в складі його доходу.

** Утримання проводимо із суми зарплати та із суми перевищення вартості кожної із путівок над неоподатковуваною сумою. При цьому для податку на доходи базу визначаємо із урахуванням натуркоефіцієнта, а для військового збору — без.

*** Зарплата бухгалтера разом із вартістю путівки перевищує максимальну суму для нарахування ЄСВ (у 2020 р. — **70845 грн**), а отже, нарахування проводимо на таку максимальну суму.



Приклад 2

Надання путівки працівникові зі знижкою

За заявою менеджера зі збуту у зв'язку із необхідністю поліпшити стан здоров'я керівництвом прийнято рішення про надання путівки до санаторію зі знижкою. Путівку придбали за 33000 грн (із ПДВ). Працівник компенсує 30% вартості путівки.

Податок на доходи та збір у цьому випадку не утримуємо, адже сума фактично витрачена на роботодавцем на оплату путівки за мінусом компенсації від працівника 23100 грн, що менше 23615 грн.

Якими будуть бухгалтерські записи, див. у таблиці 3.

Таблиця 3	№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
	1	Проведено оплату санаторію за путівку	371	311	33000,00
	2	Відображено ПК із ПДВ у вартості путівки	641	644	5500,00
	3	Отримано від санаторію та оприбутковано путівку для працівника	331	685	27500,00
	4	Списано суму ПК за ПДВ	644	685	5500,00
	5	Проведено залік заборгованостей	685	371	33000,00
	6	Вручено працівникові путівку	377	331	27500,00
	7	Отримано компенсацію вартості путівки від працівника (33000 грн x 30%)	301	377	9900,00
	8	Нараховано компенсуюче ПЗ з ПДВ	949	641	5500,00
	9	Віднесено на витрати невідшкодовану вартість путівки	949	377	17600,00
	10	Нараховано єдиний внесок на вартість путівки за мінусом компенсації, одержаної від працівника ((33000 грн - 9900 грн) x 22%)*	93	651	5082,00

* Такий дохід визнають зарплатним із метою нарахування єдиного внеску за пп. 2.3.4 Інструкції № 5.



Приклад 3

Підприємство компенсує вартість путівки, яку придбано працівником

Працівнику підприємства терміново потрібно було пройти лікування в санаторії. Тому він узяв відпустку та придбав путівку. Також він попросив роботодавця частково компенсувати йому витрати на придбання путівки, яка коштувала 25000 грн. Керівництво пішло назустріч і прийняло рішення компенсувати половину вартості путівки (12500 грн).

Бухгалтерські записи за цією операцією див. у таблиці 4.

Таблиця 4	№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дт	Кт	
	1	Нараховано суму для компенсації працівникові за його заявою частини вартості путівки	949	377	12500,00
	2	Утримано із суми компенсації:			
		— податок на доходи (12500 грн x 18%)	661	641	2250,00
		— військовий збір (12500 грн x 1,5%)	661	641	187,50
	3	Нараховано єдиний внесок на суму компенсації вартості путівки*	949	651	2750,00
	4	Виплачено працівникові суму компенсації	377	311	10062,50

Віктор НАГОРНИЙ,
консультант газети "Все про бухгалтерський облік"

Оформіть передплату
НА ГАЗЕТУ «ВСЕ ПРО БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК»

НА ПОШТІ

- За готівку Ви можете оформити передплату в будь-якому поштовому відділенні України.
- Для оплати за безготівковим розрахунком — у найближчому пункті передплати «Укрпошти».



ПЕРЕДПЛАТНІ ІНДЕКСИ:

«Все про бухгалтерський облік» (укр.) — **33594**
«Все о бухгалтерском учете» (рос.) — **35200**

Дуже зручний і доступний спосіб передплати



ЛІКУВАННЯ, МЕДОБСЛУГОВУВАННЯ, МЕДСТРАХОВКА КОШТОМ РОБОТОДАВЦЯ: ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ ТА ОБЛІК

Випадки, коли юрособи долучаються до доброї справи, беручи на себе витрати з лікування чи медобслуговування фізосіб, на щастя, не рідкість. А ось який слід залишать подібні операції в податковому та бухгалтерському обліку, ми з'ясували в цій статті.

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

Потреба у коригуванні бухфінрезультату за витратами, пов'язаними з лікуванням чи медобслуговуванням фізособи, може виникнути:

1) при оплаті путівок на лікування та оздоровлення (про податкові різниці, а також про наслідки за іншими податками — на стор. 39 цього номера);

2) за сплаченими страховими платежами на добровільне медстрахування — якщо договір перестав відповідати вимогам пп. 14.1.52¹ ПКУ (ця норма передбачає мінімальний строк дії такого договору один рік та повернення страхових платежів виключно страхувальнику при достроковому розірванні договору). Коригування передбачено ст. 123¹ ПКУ. Отже, якщо договір достроково припинено (наприклад, у зв'язку зі звільненням застрахованої особи — співробітника) до закінчення річного строку дії, то величину бухфінрезультату доведеться збільшити на суму віднесених до бухвитрат страхових платежів, внесків, премій із нарахуванням пені в розмірі 120% облікової ставки НБУ, що діяла на кінець звітного періоду, в якому припинено дію договору. **Зверніть увагу:** вказане коригування бухфінрезультату обов'язкове для платника податку на прибуток **незалежно від обсягу доходу**. Водночас не буде неприємних наслідків у разі укладення тристоронньої угоди про змі-

ну страховика або тристоронньої угоди, за якою страхувальником стає новий роботодавець або сама застрахована особа. Детальніше про коригування за медстрахуванням — у додатку до газети **"Все про бухгалтерський облік"** № 8 за 2018 рік на сайті dodatok.vobu.ua);

3) якщо підключається котрась із загальних підстав для коригування бухфінрезультату: зокрема, якщо кошти за лікування чи медобслуговування сплачують або неприбутковій небюджетній організації, або закладу із числа "особливих" нерезидентів докладніше — № 25 за 2020 р.

У решті випадків стосовно витрат, спрямованих на лікування та медобслуговування, зокрема, фінансування оперативного втручання, курсу лікування, щеплень, необов'язкових чи обов'язкових медоглядів тощо, коригування бухфінрезультату на податкові різниці не передбачено. У категорії 102.12 ЗІР податківці наголошують: платники податку на прибуток незалежно від рівня доходу мають право включити вартість лікування працівників до витрат, визначених згідно з правилами бухобліку за умови їх документального підтвердження. Проте уточнимо: про яку саме фізособу йдеться — співробітника, члена його сім'ї чи взагалі сторонню людину — значення не має.

ПДВ

Якщо ви оплачуєте медпослуги, звільнені від ПДВ, то, звісно, про податковий кредит не йдеться. Нагадаємо: пп. 197.1.5 ПКУ звільняє від обкладення ПДВ послуги з охорони здоров'я, що постачаються закладами охорони здоров'я, а також реабілітаційними установами для осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю за наявності відповідної ліцензії, окрім винятків, перелічених в абз. "а" — "о" вказаного підпункту. Якщо ж послуга не потрапила під пільгу, і ви отримали від контрагента та зареєстрували податкову накладну, то відображаєте податковий кредит на

загальних підставах. Та при цьому не забувайте, що у зв'язку із негосподарським статусом понесених витрат необхідно нараховувати зобов'язання на підставі п. 198.5 ПКУ. А господарським можна було б уважати хіба що фінансування медоглядів роботодавцем, обов'язкове згідно із законодавством (за яким податковий кредит і так не визнають через неоподатковуваність ПДВ).

У разі сплати платежів за договором добровільного медстрахування податкового кредиту не буде, оскільки такі послуги — не об'єкт обкладення ПДВ (пп. 196.1.3 ПКУ).

ПОДАТОК НА ДОХОДИ І ВІЙСЬКОВИЙ ЗБІР

Витрати, пов'язані із лікуванням/медобслуговуванням фізосіб, можуть обходитися без податку на доходи і військового збору. Варіанти такі.

● **ПЕРШИЙ** Надання коштів або майна у якості допомоги на лікування/медобслуговування **працівнику, члену його сім'ї першого ступеня споріднення**¹ або дитині працівника, яка перебуває під його опікою чи піклуванням. Такий дохід не обкладають податком на доходи (а значить, і військовим збором) завдяки пп. 165.1.19 ПКУ. Причому в разі надання коштів звільнення від оподаткування діє за умови документального підтвердження витрат, пов'язаних із наданням зазначеної допомоги. За роз'ясненнями податківців (наприклад, в ІПК ДПСУ від 18.09.19 р. № 290/6/99-00-04-07-03-15/ІПК, у категорії 103.15 ЗІР), підтвердними можуть бути документи про наявність та характеристику хвороби чи патологічного стану людини, документи про надання послуг, що ідентифікують їх надавача та фізособу-отримувача, обсяг та вартість послуг, документи про придбання товарів — договори, платіжні та розрахункові документи.

Наголосимо: звільнення від оподаткування за пп. 165.1.19 ПКУ діє незалежно від того, де проходить лікування/медобслуговування — в Україні чи за кордоном (це підтверджують і податківці в категорії 103.02 ЗІР), неважлива і форма власності закладу. Окрім того, пільга спрацьовує як у випадку виплати коштів (надання товарів) працівникові чи члену його сім'ї, так і в разі перерахування коштів закладу охорони здоров'я. Обмеження за сумою понесених витрат нині не передбачено!

Зверніть увагу: у пп. 165.1.19 ПКУ сказано, що допомога може бути надана **у тому числі, але не виключно**, для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-ортопедичних виробів, виробів медичного призначення для індивідуального користування осіб з інвалідністю, на обов'язковий профілактичний огляд працівника, на вакцинацію. Та маємо попередити: незважаючи на формулювання "у тому числі", податківці вважають, що фінансування роботодавцем необов'язкового медогляду потрібно оподатковувати, і що під пільгу потрапляють тільки обов'язкові медогляди (про це йдеться, зокрема, в ІПК ДФСУ від 20.12.17 р. № 3060/6/99-99-13-02-03-15/ІПК).

¹ Членами сім'ї першого ступеня споріднення вважають батьків, чоловіка або дружину, дітей, у т.ч. усиновлених (пп. 14.1.263 ПКУ).

Ознака доходу для відображення такої допомоги у ф. № 1ДФ — **"143"**.

● **ДРУГИЙ** Надання цільової допомоги на **лікування будь-якої фізособи шляхом перерахування коштів закладу охорони здоров'я** для компенсації вартості платних послуг з лікування, у тому числі для придбання ліків, донорських компонентів, протезно-ортопедичних виробів, виробів медичного призначення для індивідуального користування осіб з інвалідністю. У такому разі можна скористатися звільненням від податку на доходи (і військового збору) згідно з пп. "а" пп. 170.74 ПКУ. Однак є **випятки**: звільнення не працює щодо коштів, спрямованих на косметичне лікування або косметичну хірургію, водолікування та геліотерапію, не пов'язані з хронічними захворюваннями, лікування та протезування зубів з використанням дорожочинних металів, гальванопластики та порцеляни, аборти (крім тих, які проводяться за медпоказаннями, або якщо вагітність стала наслідком зґвалтування), операції зі зміни статі; лікування венеричних захворювань (окрім СНІДу та венеричних захворювань, причиною яких стало нестатеве зараження або зґвалтування), лікування тютюнової чи алкогольної залежності; придбання ліків, медичних засобів та пристосувань, які не включені до життєво необхідних (визначених Переліком № 333).

Ця сама норма дозволяє не оподатковувати **цільову допомогу, перераховану протезно-ортопедичним підприємствам, реабілітаційним установам** для компенсації вартості платних реабілітаційних послуг, технічних та інших засобів реабілітації, наданих фізособі з інвалідністю.

У ф. № 1ДФ цільову допомогу на лікування, протезування чи реабілітацію, звільнену від оподаткування за пп. 170.74 ПКУ, відображають з ознакою доходу **"169"**.

● **ТРЕТІЙ** Допомога на лікування та медобслуговування (обстеження, діагностику) **учасникам бойових дій**. Зокрема, для оплати/компенсації вартості лікарських засобів, донорських компонентів, виробів медпризначення, технічних та інших засобів реабілітації, платних послуг з лікування, санаторно-курортного оздоровлення. Звільнення від оподаткування для такої допомоги передбачене пп. "а" пп. 170.78 ПКУ і не залежить від того, є така фізособа найманим працівником чи ні, та не має обмеження за сумою. Ознака доходу для відображення у ф. № 1ДФ — **"169"**.

У всіх інших випадках кошти, що спрямо-

вуються підприємством на лікування та медобслуговування фізособи, є об'єктом обкладення податком на доходи та військовим збором. Так, не передбачено звільнення для платежів за договором **добровільного медстрахування** — їх обкладають податком на доходи (18%) та військовим збором (1,5%) за пп. 164.2.16 ПКУ. Податок на доходи обчислюють, попередньо помноживши сплачену суму внесків на коефіцієнт **1,219512**. Військовий збір можна обчис-

лювати без коефіцієнта, утримуючи його з грошового доходу фізособи відповідного місяця (із зарплати). Якщо ж фізособі не нараховують грошового доходу, слід застосовувати більший коефіцієнт, що накрутить і податок на доходи, і військовий збір, — **1,242236**. На перерахування податку на доходи і війського збору відведено 3 банківських дні після дня перерахування страхового платежу (пп. 168.1.4 ПКУ). Ознака доходу для ф. № 1ДФ — "124".

ЄДИНИЙ ВНЕСОК

У разі оплати лікування працівників єдиного внеску на суму вартості лікування не нараховують, послугуючись п. 13 р. II Переліку № 1170. Своєю чергою, п. 14 р. I вказаного документа підтверджує відсутність єдиного внеску в разі виплати разової матдопомоги окремим працівникам на оплату лікування. А п. 2 р. II згаданого Переліку дозволяє не нараховувати єдиний внесок на платежі за договорами добровільного медстрахування.

Що стосується оплати медобслуговування (зокрема, щеплень, медоглядів), то його в Переліку № 1170 не згадано. Але відсутність єдиного внеску можна обґрунтувати тим, що таке фінансування не є оплатою праці, а тому не належить до складових бази нарахування згідно з ч. 1 ст. 7 Закону про ЄСВ. До того ж такі види доходів прямо не згадані в Інструкції № 5 серед зарплатних. Утім, для перестраховки ліпше отримати з цього питання індивідуальну податкову консультацію.

БУХОБЛІК

Якщо йдеться про оплату медоглядів працівників, то відповідні суми можна відображати на рахунках обліку витрат залежно від того, де зайняті працівники, — **Дт 23, 91, 92, 93**. Проте щодо медоглядів, які проводять на вимогу Закону про охорону праці, можна обрати інший варіант — відображати за **Дт** рахунку **91** як витрати на охорону праці (п. 15.8 П(С)БО 16 "Витрати").

А ось у решті випадків для витрат, пов'язаних із медобслуговуванням, лікуванням, у т.ч. для платежів за добровільним медстрахуванням, доцільно використовувати субрахунок

949 "Інші витрати операційної діяльності".

Стосовно страхових платежів уточнимо: якщо їх перераховують не щомісячно, а наперед, то спершу відображають за **Дт 39** "Витрати майбутніх періодів", а надалі відносять на витрати звітних періодів — **Дт 949 Кт 39**. Про відображення в бухобліку операцій зі сплати внесків на добровільне медстрахування за даними числового прикладу ми писали в газеті "**Все про бухгалтерський облік**" № 103 за 2018 рік, стор. 27.

Олена ВЛАСЕНКО, консультант газети "Все про бухгалтерський облік"

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ НОРМАТИВНО-ПРАВОВИХ АКТІВ

- 1. ПКУ** — Податковий кодекс України.
- 2. ГКУ** — Господарський кодекс України.
- 3. ЦКУ** — Цивільний кодекс України.
- 4. КЗпП** — Кодекс законів про працю України.
- 5. БКУ** — Бюджетний кодекс України.
- 6. Закон про бухоблік** — Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV.
- 7. Закон про охорону праці** — Закон України "Про охорону праці" від 14.10.92 р. № 2694-XII.
- 10. Закон про рекламу** — Закон України "Про рекламу" від 03.07.96 р. № 270/96-ВР.
- 11. Закон про благодійну діяльність** — Закон України "Про благодійну діяльність та

благодійні організації" від 05.07.12 р. № 5073-VI.

12. Закон про ЄСВ — Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.10 р. № 2464-VI.

13. Закон № 4004 — Закон України "Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення" від 24.02.94 р. № 4004-XII.

14. Закон № 2918 — Закон України "Про питну воду, питне водопостачання та водовідведення" від 10.01.02 р. № 2918-III.

15. Закон № 1961 — Закон України "Про обов'язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів" від 01.07.04 р. № 1961-IV.

16. Закон № 4312 — Закон України "Про професійний розвиток працівників" від 12.01.12 р. № 4312-VI.

17. Перелік № 1170 — Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджений постановою КМУ від 22.12.10 р. № 1170.

18. Перелік № 994 — Перелік заходів та засобів з охорони праці, затверджений постановою КМУ від 27.06.03 р. № 994.

19. Перелік № 333 — Національний перелік основних лікарських засобів, затверджений постановою КМУ від 25.03.09 р. № 333.

20. Перелік № 1045 — Перелік держав (територій), які відповідають критеріям, установленим підпунктом 39.2.1.2 підпункту 39.2.1 пункту 39.2 статті 39 Податкового кодексу України, затверджений постановою КМУ від 27.12.17 р. № 1045.

21. Перелік № 480 — Перелік організаційно-правових форм нерезидентів, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), у тому числі податок з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, в якій вони зареєстровані як юридичні особи, затверджений постановою КМУ від 04.07.17 р. № 480.

22. Порядок № 1307 — Порядок заповнення податкової накладної, затверджений наказом Мінфіну України від 31.12.15 р. № 1307.

23. Порядок № 21 — Порядок заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість, затверджений наказом Мінфіну України від 28.01.16 р. № 21.

23. Положення № 88 — Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. № 88.

24. Наказ № 302 — наказ Міністерства фінансів України "Про Примітки до річної фінансової звітності" від 29.11.2000 р. № 302.

25. Декларація № 897 — Податкова декларація з податку на прибуток підприємств, затверджена наказом Мінфіну України від 20.10.15 р. № 897.

26. Методичні рекомендації № 561 — Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіну України від 30.09.03 р. № 561.

27. Інструкція № 5 — Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держкомстату України від 13.01.04 р. № 5.

28. Інструкція № 291 — Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку ак-

тивів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291.

29. Інструкція № 449 — Інструкція про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена наказом Мінфіну України від 20.04.15 р. № 449.

30. Методичні рекомендації № 2 — Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Мінфіну України від 10.01.07 р. № 2.

31. Положення № 879 — Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Мінфіну України від 02.09.14 р. № 879.

32. ДСанПіН 2.2.4-171-10 — Державні санітарні норми та правила "Гігієнічні вимоги до води питної, призначеної для споживання людиною" (ДСанПіН 2.2.4-171-10), затверджені наказом МОЗ України від 12.05.10 р. № 400.

33. ГОСТ 14.322-83 — ГОСТ 14.322-83 "Нормирование расходов материалов", утверждённый постановлением Государственного комитета СССР по стандартам 09.02.1983 г. № 713.

34. ЗІР — Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс.

ПОЕЗІЯ

Біля скель, роздягнута, навшпиньках —
Потягнулася струною до блакиті.
Під Одесою, в кущах, дитина —
Підглядала, як та вилась плюскотіти.
...Молодичка фігуристкою крутнулася:
— Скільки років маєш? Досить! Не ховайся.
— Чотирнадцять... —
Хлопець встав:
— Піду купатись...

— Ні, ти — стій! Це я зайду! — і граціозно
Пані сонцю піднімала пружні коси.

17.11.19 р.

Київський поет Євгеній Юхниця

Щодня о 12:00 нове на сайті

<http://www.poetryclub.com.ua/>

Надсилайте свої різноманітні твори!

<http://cyberknigu.com/mozaika-metafor-sjuzheti-i-harakter.html>

"Все про бухгалтерський облік" — професійна бухгалтерська газета, заснована в 1993 р.

Засновник і видавець — ТОВ "Редакція газети "Все про бухгалтерський облік"

Свідectво про державну реєстрацію сер. КВ № 3895 від 20.12.99 р.

Передплатний індекс 33594

© "Все про бухгалтерський облік", 2020.

Відтворення матеріалів у будь-якій формі повністю або частково можливе тільки з письмового дозволу редакції.

Відповіді на запитання читачів тільки на сторінках газети. Рукописи не рецензуються та не повертаються. Редакція залишає за собою право редагувати матеріали. Відповідальність за точність викладених фактів покладається на авторів. Редакція може не поділяти точки зору авторів.

Директор газети: Соколова Т. В.

Відповідальний за випуск: Хусід А. В.

Загальний тираж 93100 Ціна договірна. Замовлення 0278

Питання передплати та доставки за тел.: (044) 365-0282; (044) 495-2060
Рекламний відділ: (044) 495-2065
Консультаційна лінія газети: 0-800-215-003
Адреса редакції: 03058, Київ-58, а/с 12
Адреса сайту: www.vobu.ua
Загальні питання: info@vobu.com.ua
Відділ передплати: peredplata@vobu.com.ua
Рекламний відділ: reklamist@vobu.com.ua
Консультаційний відділ: konsult@vobu.com.ua
ВІБУ "БІС": dialog@vobu.com.ua
Віддруковано в друкарні ТОВ "Новий Друк" 02660, м. Київ, вул. Магнітогорська, 1
Тел.: 451-4804

