

### Податкова консультація

Державна фіскальна служба України, керуючись ст. 53 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) розглянула звернення та з урахуванням висновків Харківського апеляційного адміністративного суду, викладених у постанові від 01.08.2018 (справа № 820/764/18), надає нову індивідуальну податкову консультацію щодо практичного застосування норм податкового законодавства.

Статтею 129<sup>1</sup> Конституції України встановлено, що суд ухвалює рішення іменем України. Судове рішення є обов'язковим до виконання.

Водночас ст. 67 Конституції України передбачено, що кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів регулюються Кодексом.

Визначення понять, що вживаються у Кодексі, зазначені ст. 14 Кодексу, яка не містить окремого визначення «харчування за принципом «шведського столу». Разом з тим, п.п. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 Кодексу передбачено поняття доходу з джерелом походження з України – це будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні.

Оподаткування доходів фізичних осіб регламентується розділом IV Кодексу, відповідно до п.п. 162.1.1 п. 162.1 ст. 162 якого платниками податку є, зокрема, фізична особа – резидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Згідно з п.п. 163.1.1 п. 163.1 ст. 163 Кодексу об'єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід.

Статтею 165 Кодексу встановлено виключний перелік доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку зокрема, вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, молока або рівноцінних йому харчових продуктів, газованої солоної води, яким роботодавець забезпечує такого платника податку відповідно до Закону України «Про охорону праці» (п.п. 165.1.9 п. 165.1 ст. 165 Кодексу).

Крім того, до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку не включаються інші доходи, які згідно Кодексу не включаються до складу загального місячного (річного) оподаткованого доходу (п.п. 165.1.49 п. 165.1 ст. 165 Кодексу).

При цьому п.п. 1.7 п. 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Перехідних положень Кодексу передбачено, що звільняються від оподаткування військовим збором доходи, які згідно з розділом IV Кодексу не включаються до загального оподаткованого доходу фізичних осіб (не підлягають оподаткуванню, оподатковуються за нульовою ставкою), крім доходів, зазначених у підпунктах 165.1.2, 165.1.18, 165.1.25, 165.1.52 п. 165.1 ст. 165 Кодексу.

Перелік доходів, що включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку визначено п. 164.2 ст. 164 Кодексу,

зокрема дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 Кодексу) у вигляді, зокрема:

вартості, використання житла, інших об'єктів матеріального або нематеріального майна, що належать роботодавцю, наданих платнику податку в безоплатне користування, або компенсації вартості такого використання, крім випадків, коли таке надання зумовлено виконанням платником податку трудової функції відповідно до трудового договору (контракту) чи передбачено нормами колективного договору або відповідно до закону в установлених ними межах (п.п. «а» п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу);

вартості харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених Кодексом для оподаткування прибутку підприємств.

Додатково до винятків, передбачених п.п. «а» п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу, не вважаються додатковим благом платника податку доходи, одержані у формі та розмірах, що підлягають включенню роботодавцем до собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (п.п. «б» п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу).

Водночас положеннями розділу III «Податок на прибуток підприємств» Кодексу не передбачено визначення собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Крім того, норми п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу не містять посилань на те, що доходи, одержані платником податку у вигляді безоплатного харчування не оподатковуються податком на доходи фізичних осіб. Зазначене лише може вказувати на те, що такі доходи не є додатковим благом.

Одночасно зауважуємо, що товариством висловлювалася позиція щодо неможливості персоніфікувати отриманий працівниками дохід у вигляді безоплатного харчування за принципом «шведського столу».

Разом з тим на думку ДФС неможливість персоніфікувати отриманий дохід не може слугувати підставою для звільнення працівника від сплати відповідних податків та зборів.

Так, до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються інші доходи, крім зазначених ст. 165 Кодексу (п.п. 164.2.20 п. 164.2 ст. 164 Кодексу).

Також доходи, визначені ст. 163 Кодексу, є об'єктом оподаткування військовим збором (п.п. 1.2 п. 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу XX Перехідних положень Кодексу).

Податковий агент, який нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний сплатити до бюджету податок на доходи фізичних осіб і військовий збір у повному обсязі відповідно до порядку, визначеному ст. 168 Кодексу.

Згідно з п.п. 70.12.1 п. 70.12 ст. 70 Кодексу реєстраційний номер облікової картки платника податків (далі - РНОКПП) або серія та номер паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку у паспорті) використовується, зокрема, при виплаті доходів, з яких утримуються податки згідно із законодавством України. Фізична особа зобов'язана подавати інформацію про

РНОКПП юридичним особам, що виплачують їй доходи.

Документи, пов'язані з проведенням операцій, передбачених п. 70.12 ст. 70 Кодексу, які не мають РНОКПП або серії та номери паспорта, вважаються оформленими з порушенням вимог законодавства України (п. 70.13 ст. 70 Кодексу).

Разом з тим відповідно до п. 1 частини першої ст. 4 Закону України від 08 липня 2010 року № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі – Закон № 2464) платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – єдиний внесок) є роботодавці, зокрема підприємства, установи, організації, інші юридичні особи, які використовують найману працю фізичних осіб на умовах трудового договору (контракту) або на інших умовах, передбачених законодавством, чи за цивільно-правовими договорами.

Статтею 7 Закону № 2464 визначено базу нарахування єдиного внеску.

Водночас частиною сьомою ст. 7 Закону № 2464 передбачено, що перелік видів виплат, на які не нараховується єдиний внесок, затверджується Кабінетом Міністрів України.

Постановою Кабінету Міністрів України від 22 грудня 2010 року № 1170 затверджено Перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок (далі – Перелік), в якому не передбачено витрати на безоплатне харчування.

Враховуючи викладене, вартість громадського харчування в кафетерії та кімнаті для прийому їжі «...», якими забезпечуються працівники товариства впродовж робочого дня за принципом «шведського столу», не є додатковим благом, але включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу як інший дохід та оподатковується податком на доходи фізичних осіб і військовим збором на загальних підставах, і є базою нарахування єдиного внеску.

Крім того, відповідно до п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень Кодексу.

Відповідно до п.п. 140.5.10 п. 140.5 ст. 140 Кодексу фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму перерахованої безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг) особам, що не є платниками податку (крім фізичних осіб), та платникам податку, які оподатковуються за ставкою 0 відсотків відповідно до п. 44 підрозділу 4 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу, крім безповоротної фінансової допомоги (безоплатно наданих товарів, робіт, послуг), перерахованої неприбутковим організаціям, внесеним до Реєстру неприбуткових установ та організацій на дату такого перерахування коштів, передачі товарів, робіт, послуг, для яких застосовується положення п.п. 140.5.9 п. 140.5 ст. 140 Кодексу.

Отже, при здійсненні операцій з безоплатного надання харчування юридичною особою своїм працівникам – фізичним особам, відповідно до положень п.п. 140.5.10 п. 140.5 ст. 140 Кодексу різниць не виникає і такі операції

відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку.

Щодо відображення операцій з безоплатно наданих товарів, робіт, послуг у бухгалтерському обліку, то регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (п. 2 ст. 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Додатково повідомляємо, що з урахуванням положень ст. 52 Кодексу ця консультація, надана на виконання постанови Харківського апеляційного адміністративного суду від 01.08.2018 у справі № 820/764/18, має індивідуальний характер та може застосовуватися виключно «...».