

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі – Кодекс), розглянула звернення щодо практичного застосування норм чинного законодавства і в межах компетенції повідомляє.

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. 16¹ 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 вартості, зокрема, харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених Кодексом для оподаткування прибутку підприємств (п.п. «б» п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу).

Якщо додаткові блага надаються у негрошовій формі, сума податку об'єкта оподаткування обчислюється за правилами, визначеними п. 164.5 ст. 164 Кодексу (п.п. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Кодексу).

Також доходи, визначені ст. 163 Кодексу, є об'єктом оподаткування військовим збором (п.п. 1.2 п. 16¹ підрозділу 10 розділу ХХ 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 (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 номера 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, дохід, отриманий фізичною особою як додаткове благо у вигляді вартості безоплатного харчування включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу такого платника та оподатковується податком на доходи фізичних осіб і військовим збором на загальних підставах, та є базою нарахування єдиного внеску.

Відповідно до п. 198.3 ст. 198 Кодексу податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою п. 193.1 ст. 193 Кодексу, протягом такого звітного періоду у зв'язку з:

придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг;

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

ввезенням товарів та/або необоротних активів на митну територію України.

Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах провадження господарської діяльності платника податку протягом звітного податкового періоду, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду.

Пунктом 198.6 ст. 198 Кодексу визначено, що не відносяться до податкового кредиту суми податку, сплаченого (нарахованого) у зв'язку з придбанням товарів/послуг, не підтверджені зареєстрованими в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) податковими накладними / розрахунками коригування до таких податкових накладних чи не підтверджені митними деклараціями, іншими документами, передбаченими п. 201.11 ст. 201 Кодексу.

Згідно з п.п. «г» п. 198.5 ст. 198 Кодексу платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до п. 189.1 ст. 189 Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в ЄРПН в терміни, встановлені Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, – у разі, якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених п. 189.9 ст. 189 Кодексу).

Господарською діяльністю згідно з п.п. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 Кодексу є діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу.

Таким чином, суми ПДВ, нараховані (сплачені) платником податку у зв'язку із забезпеченням працівників платника податку безкоштовним харчуванням на умовах «шведського столу», включаються до складу податкового кредиту за умов наявності відповідного документального підтвердження (податкові накладні/розрахунки коригування до таких податкових накладних, зареєстровані в ЄРПН, інші документи, передбачені п. 201.11 ст. 201 Кодексу).

Якщо вартість зазначених товарів включається до складу витрат та, відповідно, до вартості товарів/послуг, операції з постачання яких є об'єктом оподаткування та пов'язані з отриманням доходів, такі товари/послуги визнаються такими, що призначаються для використання/використані в господарській діяльності, і додаткового нарахування податкових зобов'язань за правилами, встановленими п. 198.5 ст. 198 Кодексу, не здійснюється.

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.

Положеннями Кодексу не передбачено різниць для коригування фінансового результату до оподаткування на різницю по операціях з надання платником податку на прибуток безкоштовного харчування своїм працівникам.

Такі операції відображаються згідно з правилами бухгалтерського обліку при визначенні фінансового результату до оподаткування.

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»).

Таким чином, з питання відображення операцій з безкоштовного харчування працівників в бухгалтерському обліку доцільно звернутися до Міністерства фінансів України.

Згідно з п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.