

УДК 657

**Ковач Світлана Іванівна,**  
канд. екон. наук, доцент,  
доцент кафедри обліку і аудиту в АПК,  
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»  
(03680, Україна, Київ, проспект Перемоги, 54/1)  
E-mail: kovach\_svetlana@ukr.net

## **ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ І ЗВІТНІСТЬ ЗА ПОДАТКОМ НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ З ДОХОДІВ У ВИГЛЯДІ ДОДАТКОВОГО БЛАГА**

*АНОТАЦІЯ. В статті на основі визначення сутності додаткового блага згідно чинного податкового законодавства було з'ясовано, що базою оподаткування додаткового блага, що нараховується (надається) платнику податку у будь-якій негрошовій формі, є вартість такого доходу, помножена на встановлений законом коефіцієнт. При цьому коефіцієнт, який потрібно застосовувати для розрахунку бази оподаткування, безпосередньо залежить від ставки податку на доходи фізичних осіб, яка буде до неї застосовуватися, а ставка податку, яка буде застосовуватися до бази оподаткування, безпосередньо залежить від величини такої бази оподаткування. Тому було розглянуто різні варіанти обчислення податку. Також було розкрито можливі варіанти обліку розрахунків за податком в системі рахунків бухгалтерського обліку в умовах відсутності єдиного, усталеного підходу до відображення таких операцій в обліку. Насамкінець, було висвітлено документальне оформлення розрахунків за податком та відображення його у податковій звітності, а саме у ф. № 1 ДФ.*

**КЛЮЧОВІ СЛОВА:** Додаткове благо, податок на доходи фізичних осіб, об'єкт оподаткування, «натуральний» коефіцієнт, база оподаткування, облік, звітність.

**Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** Чільне місце серед загальнодержавних податків, що є основним бюджетотворюючим податком місцевих бюджетів, займає податок на доходи фізичних осіб. Оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб (далі □ ПДФО) підлягають також доходи у вигляді додаткового блага. Так, відповідно до пп. «е» пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу України (далі □ ПКУ) до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включається дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 ПКУ). Розмаїття думок та варіантів щодо обліку розрахунків за ПДФО з доходів у вигляді додаткового блага, порядку його оподаткування, документального

оформлення та відображення у звітності стало приводом для написання цієї статті.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій. Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми, котрим присвячується стаття.** Аналіз останніх досліджень, проведених вітчизняними вченими і практиками, Г. Биковою, С. Петровою, О. Пономаренко, І. Петрусенко, Н. Литовченко, О. Марінець та іншими — не дають повного і чіткого розуміння всього спектру питань, пов'язаних з обліком розрахунків за ПДФО з доходів у вигляді додаткового блага.

**Формулювання мети і завдання дослідження.** Тому мета статті полягає в тому, щоб на основі чинних нормативно-правових документів з'ясувати сутність додаткового блага, розглянути можливі варіанти обліку розрахунків за податком з доходів фізичних осіб у вигляді додаткового блага, порядок його оподаткування, документального оформлення та відображення у звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Згідно пп. 14.1.47 п. 14.1 ст.14 ПКУ додаткові блага — це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є заробітною платою та не пов'язаний з виконанням обов'язків трудового найму або не є винагородою за цивільно-правовими договорами (угодами), укладеними з таким платником податку (крім випадків, прямо передбачених нормами розд. IV ПКУ) [1].

Відповідно до пп. «е» пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПКУ додаткове благо фізична особа — платник податків може отримати у вигляді: а) 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; б) вартості майна та харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених ПКУ для оподаткування прибутку підприємств. в) вартості послуг домашнього обслуговуючого персоналу, безоплатно

отриманих платником податку, включаючи працю підпорядкованих осіб, а також осіб, що перебувають на військовій службі чи є заарештованими або ув'язненими; г) суми грошового або майнового відшкодування будь-яких витрат або втрат платника податку, крім тих, що обов'язково відшкодовуються згідно із законом за рахунок бюджету або звільняються від оподаткування згідно з цим розділом; г) суми безповоротної фінансової допомоги (крім суми процентів умовно нарахованих на таку допомогу); д) суми боргу платника податку, анульованого (прошеного) кредитором за його самостійним рішенням, не пов'язаним з процедурою банкрутства, до закінчення строку позовної давності; е) вартості безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), визначеної за правилами звичайної ціни, а також суми знижки звичайної ціни (вартості) товарів (робіт, послуг), індивідуально призначеної для такого платника податку [1].

При цьому якщо додаткові блага надаються у негрошовій формі, то згідно останнього абзацу пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПКУ сума податку об'єкта оподаткування обчислюється за правилами, визначеними п. 164.5 ст. 164 ПКУ, а саме «Під час нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі, базою оподаткування є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких встановлені згідно з ПКУ, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за такою формулою:  $K = 100 : (100 - Sp)$ , де  $K$  — коефіцієнт;  $Sp$  — ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування» (далі — «натуральний» коефіцієнт) [1].

Оскільки доходи, до яких застосовується «натуральний» коефіцієнт, можуть оподатковуватись за трьома ставками: 15 %, 17 % та 30 %, то і «натуральних» коефіцієнтів, які будуть застосовуватись до того чи іншого доходу, буде також три:

- для доходів, що оподатковуються за ставкою 15 % (доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу у державну та недержавну грошову лотерею, виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри), «натуральний» коефіцієнт складає 1,176471;

- для доходів, що оподатковуються за ставкою 17 % (сума перевищення загальною сумою доходів звітного місяця десяти-

кратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року), «натуральний» коефіцієнт складає 1,204819;

- для доходів, що оподатковуються за ставкою 30 % (доходи, нараховані як виграш чи приз (крім виграшу у державній та недержавній грошовій лотереї та виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри) на користь резидентів або нерезидентів), «натуральний» коефіцієнт складає 1,428571.

Відповідно до абз. першого п. 167.1 ст. 167 ПКУ ставка податку становить 15 відсотків бази оподаткування щодо доходів, одержаних (крім випадків, визначених у пп. 167.2 — 167.4 цієї статті), у тому числі, але не виключно, у формі заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які виплачуються (надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу у державну та недержавну грошову лотерею, виграшу гравця (учасника), отриманого від організатора азартної гри. У разі якщо загальна сума отриманих платником податку у звітному податковому місяці доходів, зазначених у абз. першому п. 167.1 ст. 167 ПКУ, перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, ставка податку становить 17 відсотків суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою, визначеною в абз. першому п. 167.1 ст. 167 ПКУ.

Під час утримання ПДФО із доходів платника слід врахувати те, що:

- відповідно до п. 164.6 ст. 164 ПКУ під час нарахування доходу у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податкової соціальної пільги (у разі її застосування);

- відповідно до п. 164.5 ст. 164 ПКУ база оподаткування доходу у негрошовій формі визначається як вартість такого доходу, помножена на «натуральний» коефіцієнт [1].

Загальновідомо, що база оподаткування та оподатковуваний дохід — це різні величини. База оподаткування може бути як більшою за оподатковуваний дохід (вартість додаткового блага, збільшена на «натуральний» коефіцієнт), так і меншою (заробітна плата). Разом з тим відповідно до п. 167.1 ст. 167 ПКУ гранична сума для застосування ставок 15 % та 17 % застосовується до

бази оподаткування. Якщо база оподаткування в календарному місяці перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року, до суми такого перевищення застосовується ставка 17 %.

Таким чином, якщо база оподаткування, складовою якої є негрошовий дохід, в календарному місяці не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, то «натуральний» коефіцієнт складає 1,176471.

Ситуація ускладнюється у разі, якщо негрошовий дохід підпадає одночасно під оподаткування ПДФО за ставкою 15% і 17%. Складність полягає в тому, як визначити, яку частину вартості такого доходу на який «натуральний» коефіцієнт потрібно помножити для визначення бази оподаткування. Отже, коефіцієнт, який потрібно застосовувати для розрахунку бази оподаткування, безпосередньо залежить від ставки ПДФО, яка буде до неї застосовуватися, а ставка ПДФО, яка буде застосовуватися до бази оподаткування, безпосередньо залежить від величини такої бази оподаткування (див. п. 167.1 ст. 167 ПКУ).

Крім того, варто зазначити, що на законодавчому рівні не встановлено *послідовність врахування доходів* для їх оподаткування за ставками 15 % та 17 %. ДПАУ у своєму листі від 03.02.2011 р. № 2346/6/17-0715; № 2918/7/17-0717 зазначила наступне: «У разі якщо до складу загального місячного оподаткованого доходу окрім заробітної плати входять інші види доходів, щодо яких встановлено різні правила та/або ставки оподаткування, то з метою дотримання вимог п. 167.1 ст. 167 ПКУ слід у першу чергу розглядати питання оподаткування доходів, що входять до складу заробітної плати, а далі формувати оподатковуваний дохід по мірі виникнення у платника податку кожного з видів оподаткованого доходу (на підставі підтвердження факту/дати виникнення доходу первинними документами, зокрема наказами про виплату/надання певних видів доходів)» [2]. Аналогічний висновок наведено у ЄБПЗ (див. категорію 103 «Податок на доходи фізичних осіб» підкатегорія 103.07 «порядок сплати (перерахування, повернення) податку» Єдиної бази податкових знань (далі ЄБПЗ)) [3].

При нарахуванні фізичній особі негрошового доходу, що перевищує 10 мінімальних заробітних плат, Г. Бикова пропонує використовувати в такому випадку такий порядок обчислення ПДФО [4]. «Згідно п. 164.5 ПКУ, якщо вартість негрошового до-

ходу, визначена за звичайними цінами (або якщо сума загального місячного оподаткованого доходу, до складу якого входить негрошовий дохід), перевищує 10 мінімальних зарплат, установлених на 1 січня звітного податкового року (назвемо їх 10 МЗП), до такого негрошового доходу з метою визначення бази оподаткування застосовуються два «натуральних» коефіцієнти (К):  $K_1 = 100 / (100 - C_1)$ , де  $C_1$  — ставка ПДФО 15 %;  $K_2 = 100 / (100 - C_2)$ , де  $C_2$  — ставка ПДФО 17 %. Части́н оподаткованого доходу (позначимо його Д), до яких такі коефіцієнти будуть застосовуватися, теж дві: Д1 — части́на доходу, до якої застосовується  $K_1$ , і Д2 — части́на доходу, до якого застосовується  $K_2$ :  $D = D_1 + D_2$ . Сума ПДФО з такого доходу також буде складатися з двох части́н: ПДФО1, розрахованого за ставкою 15 % ( $C_1$ ), і ПДФО2, розрахованого за ставкою 17 % ( $C_2$ ):  $\text{ПДФО} = \text{ПДФО1} + \text{ПДФО2}$ , де:  $\text{ПДФО} = D_1 \times K_1 \times C_1$ , при цьому  $D_1 \times K_1 = 10\text{МЗП}$ ;  $\text{ПДФО2} = D_2 \times K_2 \times C_2$ , де  $D_2 = (D - D_1)$ . Підставивши всі вирази в одну формулу, отримаємо:

$$\text{ПДФО} = 10\text{МЗП} \times C_1 + (D - 10\text{МЗП} : K_1) \times K_2 \times C_2. \quad (1)$$

Якщо ж оподатковуваний дохід складається із грошового і негрошового доходу, наприклад із заробітної плати і додаткового блага, то порядок обчислення ПДФО буде інший і залежатиме від величини заробітної плати і негрошового доходу у вигляді додаткового блага. Якщо база оподаткування доходів у вигляді заробітної плати не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати в календарному місяці, то формулу (1) Г. Бикова пропонує «застосовувати інакше, адже  $K_1$  і  $K_2$  застосовується не до всього оподаткованого доходу, а тільки до негрошової його частини» [4]. У даному випадку Д1 складається з зарплати (назвемо її ЗП) і негрошового доходу у вигляді додаткового блага (ДодБлаго). Слід також врахувати, що ставка ПДФО 15% ( $C_1$ ) буде застосовуватися не до нарахованої суми зарплати (ЗП), а до суми такої зарплати, зменшеної, відповідно до п. 164.6 ПКУ на суму ЄСВ. Тому:

$$\text{ПДФО} = 10\text{МЗП} \times C_1 + (D - \text{ЗП} - (10\text{МЗП} - (\text{ЗП} - \text{ЄСВ})) : K_1) \times K_2 \times C_2 \quad (2) [4]$$

Якщо ж база оподаткування доходів у вигляді заробітної плати перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати в календарному місяці, то

$$\text{ПДФО} = 10\text{МЗП} \times \text{С1} + (\text{ЗП} - 10\text{МЗП} - \text{ЄСВ} + \text{ДодБлаго} \times \text{К2}) \times \text{С2} \quad (3).$$

І в найпоширенішій ситуації, коли оподатковуваний дохід складається із заробітної плати і додаткового блага й база оподаткування такого оподаткованого доходу не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати в календарному місяці, порядок обчислення ПДФО буде такий:

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ЄСВ} - \text{ПСП (за наявності)} + \text{ДодБлаго} \times \text{К1}) \times \text{С1} \quad (4)$$

Відповідно до пп. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 ПКУ підприємство, що нараховує та виплачує заробітну плату працівнику та надає йому додаткові блага, є податковим агентом щодо податку на доходи фізичних осіб [1].

Підпункт 168.1.1 п. 168.1 ст. 168 ПКУ зазначає, що функції податкового агента, який нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, полягають в утриманні податку із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку, визначену в ст. 167 ПКУ [1].

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання) (пп. 168.1.2 п. 168.1 ст. 168 ПКУ).

Отже, положення ПКУ не надають право вибору, а містять імперативну норму, відповідно до якої підприємство має утримати ПДФО за рахунок відповідного доходу, та сплатити його у встановлені терміни до бюджету.

Якщо доходи надаються у негрошовій формі, то виникає проблема з утриманням податку за рахунок такого доходу. Якщо дохід у негрошовій формі включається до складу місячного оподаткованого доходу працівника підприємства, то у підприємства є можливість утримати податок на доходи працівника. В той же час за умови отримання працівником доходу виключно у натуральній формі підприємству для виконання функцій податкового агента необхідно запропонувати працівнику внести ПДФО, що підлягає утриманню, готівкою у касу чи на поточний рахунок підприємства або утримати ПДФО з доходів майбутніх періодів.

У разі нарахування (надання) доходів у будь-якій формі фізичній особі, яка не є працівником підприємства, підприємство також має утримати податок за рахунок отримувача додаткового блага, тобто запропонувати останньому внести кошти у вигляді утриманого ПДФО до каси чи на поточний рахунок підприємства, що в деяких випадках є проблематичним або й неможливим.

Як варіант, виходом із такої ситуації є нарахування та сплата податку за власний кошт підприємства. До речі, такий підхід є достатньо поширеним в практиці вітчизняних підприємств [5]. Проте сплата підприємством власних (а не утриманих) коштів з наданих доходів фізичним особам містить певні й податкові ризики. Так, відповідно до пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПКУ не утримана, а перерахована за рахунок власних коштів підприємства сума ПДФО може бути розцінена як додаткове благо, надане такій фізичній особі, з відповідним оподаткуванням. Крім того, одночасно із застосуванням фінансових санкцій, передбачено застосування адміністративної відповідальності. (див. категорію 103 «Податок на доходи фізичних осіб» підкатегорія 103.26 «окремі норми щодо відповідальності податкових агентів» ЄБПЗ) [6]. Відповідно до ст. 163 прим. 4 Кодексу про адміністративні правопорушення, «неутримання або неперерахування до бюджету сум податку на доходи фізичних осіб при виплаті фізичній особі доходів, перерахування податку на доходи фізичних осіб за рахунок коштів підприємств, установ і організацій (крім випадків, коли таке перерахування дозволено законодавством), неповідомлення або несвоєчасне повідомлення державним податковим інспекціям за встановленою формою відомостей про доходи громадян, — тягне за собою попередження або накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян — суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від двох до трьох неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Дії, передбачені частиною першою цієї статті, вчинені особою, яку протягом року було піддано адміністративному стягненню за те ж порушення, — тягнуть за собою накладення штрафу на посадових осіб підприємств, установ і організацій, а також на громадян — суб'єктів підприємницької діяльності у розмірі від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [7].



Тому, на нашу думку, податковий агент має намагатись діяти в межах чинного законодавства і утримувати ПДФО з доходів у вигляді додаткового блага чи інших доходів, у тому числі заробітної плати, за рахунок фізичної особи — платника податку; у разі неможливості утримання податку за рахунок фізичної особи — платника податку, здійснювати це за власний рахунок, з відповідними податковими ризиками.

Для утримання податку податковий агент має оформити відповідні розпорядчі та первинні документи. В професійній літературі є твердження, що надання додаткового блага є рішенням керівництва підприємства та повинно бути оформлене наказом по підприємству [4; 5]. На думку автора, наказу (розпорядження) може і не бути. Адже утримання та сплата ПДФО з доходів у вигляді додаткового блага є обов'язком, а не правом податкового агента, і він цей обов'язок має виконати незалежно від наявності наказу. Проте такий наказ важливий безпосередньо для бухгалтера, оскільки для останнього важливе рішення керівника про те, як саме і за чий рахунок утримується податок.

Крім того, при оформленні наказу може виникнути питання щодо суми, що має бути вказана у наказі: нарахована без «натурального» коефіцієнта, з коефіцієнтом чи така, яку працівник отримає на руки. На жаль, жоден нормативний документ не містить відповіді на це питання. Будь-яка сума, зазначена у наказі, буде правильною тільки у тому разі, якщо всім зрозуміло (керівнику, бухгалтеру, працівнику, контролюючому органу тощо), що вона собою являє, тобто у наказі має бути правильне коректне формулювання [5].

На підставі наказу бухгалтер складає бухгалтерську довідку, в якій ним має бути відображено не лише зміст і сума господарської операції та кореспонденція рахунків, але й проведений розрахунок податку. У разі відсутності наказу чи іншого розпорядчого документа бухгалтерська довідка, на нашу думку, може містити дозвільний підпис керівника підприємства.

Враховуючи вищевикладене, оподаткування ПДФО доходів у вигляді додаткового блага розглянемо на числовому прикладі. При цьому найцікавішою, на нашу думку, є ситуація, коли оподатковуваний дохід складається із заробітної плати і додаткового блага, й база оподаткування такого оподаткованого доходу не перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати в календарному місяці (див. формулу (2)).

Працівнику бухгалтерії ТОВ «Чайка» (код ЄДРПОУ 85810107) Колос Г.В. (ідентифікаційний код 1234567891) нараховано доходи у вигляді заробітної плати в сумі 12 550,00 грн. за лютий 2014 р. Крім того, працівником було отримано дохід у вигляді додаткового блага: вартість послуг роумінгу на суму 550,00 грн., збір до ПФУ (7,5%) на суму 41,25 грн. ( $550,00 \times 0,075$ ), податок на додану вартість 110,00 грн. ( $550,00 \times 0,20$ ), всього 701,25 грн. (за працівником закріплено мобільний телефон, організаційно-розпорядчі документи щодо закордонних службових відряджень працівників у лютому 2014 р. на підприємстві відсутні). Підставивши ці вихідні дані у формулу (2), отримуємо:

$$\begin{aligned} \text{ПДФО} &= 12180,00 \times 0,15 + (13251,25 - 12550,00 - (12180,00 - \\ &\quad - (12550,00 - 451,80))) / 1,176471) \times 1,204819 \times 0,17 = \\ &= 1827,00 + 129,39 = 1956,39. \end{aligned}$$

При цьому Д = 13251,25 грн., 10 МЗП = 12180,00 грн., ЄСВ = 451,80 грн.

Проте наведений порядок обчислення ПДФО із заробітної плати та додаткового блага надає недостатню інформацію для оформлення розпорядчих та первинних документів, відображення на рахунках бухгалтерського обліку та звітності, оскільки необхідно мати відокремлені дані про ПДФО із доходів у вигляді заробітної плати та про ПДФО із доходів у вигляді додаткового блага. Оскільки загальна сума утриманого ПДФО відома, а також відома сума ПДФО із доходів у вигляді заробітної плати 1814,73 грн. ( $((12550,00 - 12550,00 \times 3,6 \% / 100 \%) \times 15 \% / 100 \%)$ ), то ПДФО із доходів у вигляді додаткового блага дорівнює різниці загальної суми утриманого ПДФО та ПДФО із доходів у вигляді заробітної плати і складає 141,66 грн. ( $1956,39 - 1814,73$ ).

На рис. 1 подано бухгалтерську довідку, що має бути оформлена у разі утримання та сплати ПДФО за рахунок працівника.

ТОВ «Чайка»  
Ідентифікаційний код 35810107  
м. Київ

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА №1  
«28» лютого 2014 р.

№ з/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Нараховано дохід працівнику Колос Г.В. у вигляді додаткового блага (вартість послуг роумінгу ПрАТ «Київстар») Вартість послуг роумінгу 550,00 грн. Збір до ПФУ (7,5%) 41,25 грн., ПДВ 110,00 грн. Всього 701,25 грн.	949	377	701,25
2	Утримано ПДФО з доходу працівника Колос Г.В. у вигляді додаткового блага	661	6411	141,66

Бухгалтер \_\_\_\_\_ Іванова С.І. Головний бухгалтер \_\_\_\_\_ Петрова С.І.  
(підпис) (підпис)

Рис. 1. Бухгалтерська довідка

Щодо обліку розрахунків за ПДФО в системі рахунків бухгалтерського обліку, то дискусійним є власне питання щодо нарахування доходів у вигляді додаткового блага. В професійних виданнях висловлюються різні точки зору. Так, наприклад, Петрова С. пропонує у разі сплати ПДФО за рахунок працівника не нараховувати дохід, а у разі сплати ПДФО за рахунок підприємства вважає за доцільне нараховувати дохід працівнику за кредитом субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» в дебет субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» [5]. На нашу думку, нарахування доходу працівнику потрібно відображати в будь-якому випадку, але виникає слушне запитання щодо суми нарахованого працівнику доходу, що відображається в складі витрат іншої операційної діяльності: збільшений на «натуральний» коефіцієнт чи ні. Вважаємо, «штучне» збільшення суми нарахованого доходу працівника, а відтак і витрат підприємства, є безпідставним.

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків за ПДФО на основі даних запропонованого прикладу подано в табл. 1.

Таблиця 1

## КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПДФО

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
<b>Перша подія — надання послуг</b>				
1	Нараховано заробітну плату працівнику, відомість нарахування заробітної плати	92	661	12 550,00
2	Нараховано витрати на суму вартості послуг роумінгу, акт, бухгалтерська довідка	949	377	550,00
		377	631	550,00
3	Нараховано витрати на суму ПДВ в сумі, що припадає на вартість послуг роумінгу, податкова накладна, бухгалтерська довідка	949	377	110,00
		377	631	110,00
4	Нараховано витрати на суму збору до ПФУ в сумі, що припадає на вартість послуг роумінгу, акт, бухгалтерська довідка	949	377	41,25
		377	631	41,25
5	Утримано ПДФО з доходів у вигляді заробітної плати та додаткового блага за рахунок працівника, бухгалтерська довідка	661	6411	1956,39
6	Видано заробітну плату працівнику з каси підприємства, видатковий касовий ордер	301	661	10141,81
<b>АБО — перша подія — попередня оплата</b>				
7	Переказано з поточного рахунка за послуги стільникового зв'язку, банківська виписка	371	311	1200,00
8	Нараховано податковий кредит з ПДВ, податкова накладна (на дату оплати)	641	644	200,00

Закінчення табл. 1

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
9	Нараховано витрати на суму вартості послуг роумінгу, акт, бухгалтерська довідка	949	377	550,00
		377	631	550,00
10	Відсторновано податковий кредит з ПДВ в сумі, що припадає на вартість послуг роумінгу, податкова накладна, бухгалтерська довідка	(641)	(644)	(110,00)
11	Нараховано витрати на суму ПДВ в сумі, що припадає на вартість послуг роумінгу, податкова накладна, бухгалтерська довідка	949	377	110,00
		377	631	110,00
12	Нараховано витрати на суму збору до ПФУ в сумі, що припадає на вартість послуг роумінгу, акт, бухгалтерська довідка	949	377	41,25
		377	631	41,25
13	Утримано ПДФО з доходів у вигляді заробітної плати та додаткового блага за рахунок працівника, бухгалтерська довідка	661	6411	1956,39
14	Видано заробітну плату працівнику з каси підприємства, видатковий касовий ордер	301	661	10141,81

Обов'язком податкового агента є не лише утримання ПДФО з доходів у вигляді додаткового блага та його сплата, а й подання звіту контролюючому органу за формою № 1ДФ, що затверджена наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1020 (далі — Наказ № 1020). Згідно Наказу № 1020 у формі № 1ДФ податковим агентом відображаються дані щодо всіх фізичних осіб, яким у звітному періоді було нараховано або виплачено (надано) дохід [9]. Вказаним наказом також затверджено Порядок заповнення податкового розрахунку (далі — Порядок).

Питання, яке зазвичай виникає при нарахуванні доходу у негрошовій формі під час заповнення розрахунку за ф. №1 ДФ, стосується заповнення графі 3а «Сума нарахованого доходу», і полягає в тому, яка сума має бути відображена в цій графі: з урахуванням «натурального» коефіцієнта чи без нього.

Відповідно до п. 3.2 Порядку у графі 3а «Сума нарахованого доходу» відображається (за звітний квартал) дохід, який нараховано фізичній особі відповідно до ознаки доходу згідно з довідником ознак доходів, наведеним у додатку до цього Порядку. У разі нарахування доходу його відображення у графі 3а є обов'язковим незалежно від того, виплачені такі доходи чи ні [9]. Для доходів у вигляді додаткового блага ознака доходу встановлена «126».

Таким чином, п. 3.2 Наказу № 1020 вказує на те, що у графі 3а розрахунку за ф. № 1ДФ мають бути відображені суми саме нарахованого доходу, а не база оподаткування. Проте у своїх роз'ясненнях контролюючий орган висловлює протилежну думку (лист ДПАУ від 10.09.2008 р. № 17-0718/2714), зокрема, що дохід у вигляді додаткового блага зазначається у графі 3а розрахунку за ф. № 1ДФ, збільшений на «натуральний» коефіцієнт [10]. Такий же висновок наведений у категорії 103 «Податок на доходи фізичних осіб» підкатегорія 103.25 «порядок подання податковими агентами податкового розрахунку за ф.№ 1ДФ» ЄБПЗ (коротка відповідь): «Коефіцієнт, передбачений п.164.5 ст.164 Податкового кодексу України, застосовується виключно для визначення бази оподаткування, тому у разі надання платнику податку доходів у негрошовій формі, суми нарахованого доходу у графах 3а та 3 податкового розрахунку за ф.№ 1ДФ відображаються з урахуванням цього коефіцієнту» [11].

Тобто позиція контролюючого органу суперечить Порядку, тому бухгалтер має діяти на власний розсуд, дотримуючись роз'яснень, наданих контролюючим органом, чи вимог Порядку № 1020.

Фрагмент податкового розрахунку за формою 1 ДФ за даними наведеного прикладу подано в табл. 2.

Таблиця 2

## ФРАГМЕНТ ПОДАТКОВОГО РОЗРАХУНКУ ЗА ФОРМОЮ 1 ДФ

№ з/п	Ідентифікаційний номер	Сума нарахованого доходу (грн. коп.)		Сума виплаченого доходу (грн., коп.)		Сума утриманого податку (грн., коп.)		Ознака доходу	Дата		Ознака подат. соц. пільги	Ознака (0, 1)
		3а	3	4а	4	5	6		7	8		
1	2	3а	3	4а	4	5	6	7	8	9		
	1	12345678911	125500	1814	73	1814	73	101				
	2	12345678911	701	141	66	141	66	126				
			<b>13251</b>	<b>25</b>	<b>13251</b>	<b>25</b>	<b>39</b>	<b>1956</b>	<b>39</b>	<b>1956</b>	<b>39</b>	<b>x</b>

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку.** Отже, додаткове благо є специфічним доходом фізичної особи. Базою оподаткування додаткового блага, що нараховується (надається) платнику податку у будь-якій негрошовій формі, є вартість такого доходу, помножена на встановлений законом коефіцієнт. При цьому коефіцієнт, який потрібно застосовувати для розрахунку бази оподаткування, безпосередньо залежить від ставки податку на доходи фізичних осіб, яка до неї застосовується, а ставка податку, яка застосовується до бази оподаткування, безпосередньо залежить від величини такої бази оподаткування. Це в свою чергу зумовлює варіативність обчислення податку. В умовах відсутності єдиного усталеного підходу до обліку розрахунків за податком з доходів у вигляді додаткового блага в системі рахунків бухгалтерського обліку, вважаємо за доцільне нараховувати дохід працівнику за кредитом субрахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» в дебет субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» в сумі нарахованого доходу у вигляді додаткового блага. Документальне оформлення розрахунків за податком реалізується шляхом застосування розпорядчих документів (наказ) та первинного документа — бухгалтерської довідки. В податковій звітності, а саме у ф. № 1ДФ, додаткове благо відображається з ознакою доходу «126».

### **Бібліографічний список**

1. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами та доповненнями).
2. Лист ДПА від 03.02.2011 р. № 2346/6/17-0715; № 2918/7/17-0717.
3. Єдина база податкових знань, категорія 103 Податок на доходи фізичних осіб, підкатегорія 103.27 Порядок сплати (перерахування, повернення) податку / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://minrd.gov.ua/ebpz/№answer-block>.
4. *Бикова А.* НДФЛ и неденежные доходы // ТОВ «Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», БУХГАЛТЕР & ЗАКОН. — 04.03.2013. — № 09.
5. *Петрова С.* Подарунки та податки // ТОВ «Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», ТОВ «ЛІГА ЗАКОН». — 28.04.2012.
6. Єдина база податкових знань, категорія 103 Податок на доходи фізичних осіб, підкатегорія 103.26 Окремі норми щодо відповідальності податкових агентів / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://minrd.gov.ua/ebpz/№answer-block>.



7. Кодекс про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-Х (зі змінами та доповненнями).

8. *Петрусенко І.* Новогодні подарки працівникам, їх дітям і другіє новогодніє расходи // ТОВ «Інформаційно-аналітичний центр «ЛІГА», ТОВ «ЛІГА ЗАКОН», БУХГАЛТЕР & ЗАКОН. — 19.12.2011 — 25.12.2011. — № 51 (134).

9. Єдина база податкових знань, категорія 103 Податок на доходи фізичних осіб, підкатегорія 103.25 Порядок подання податковими агентами податкового розрахунку за ф. № 1 ДФ / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://minrd.gov.ua/ebpz/№answer-block>.

10. Порядок подання податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків, і сум утриманого з них податку. Затверджено наказом ДПАУ від 24.12.2010 р. № 1020.

11. Лист ДПАУ від 10.09.2008 р. № 17-0718/2714.

### References

1. Podatkovyj Kodeks Ukrainy vid 2 hrudnya 2010 roku № 2755-VI (zi zminyamy ta dopovnennyamy). [In Ukrainian]

2. Lyst DPAU vid 03.02.2011 r. № 2346/6/17-0715; № 2918/7/17-0717. [In Ukrainian]

3. Yedyna baza podatkovykh znan, katehoriya 103 Podatok na dokhody fizychnykh osib, pidkatehoriya 103.27 poryadok splaty (pererakhuvannya, povnennyya) podatku. / [Elektronnyi resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://minrd.gov.ua/ebpz/№answer-block>. [In Ukrainian]

4. *Bykova, A.* NDFL i nedenezhnye dokhody. // TOV «Informatsiyno-analitychnyi tsentr «LIHA», TOV «LIHA ZAKON», BUKHALTER & ZAKON. — 04.03.2013. — № 09. [In Russian]

5. *Petrova, S.* Podarunky ta podatky. // TOV «Informatsiyno-analitychnyi tsentr «LIHA», TOV «LIHA ZAKON». — 28.04.2012. [In Ukrainian]

6. Yedyna baza podatkovykh znan, katehoriya 103 Podatok na dokhody fizychnykh osib, pidkatehoriya 103.26 okremi normy shchodo vidpovidalnosti podatkovykh ahentiv. / [Elektronnyi resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://minrd.gov.ua/ebpz/№answer-block> [In Ukrainian]

7. Kodeks pro administratyvni pravoporushennya vid 7 hrudnya 1984 roku № 8073-Kh (zi zminyamy ta dopovnennyamy). [In Ukrainian]

8. *Petrusenko, I.* Novohodnie podarky rabotnikam, ikh detyam i druhie novohodnie rashody. // TOV «Informatsiyno-analitychnyy tsentr «LIHA», TOV «LIHA ZAKON», BUKHALTER & ZAKON. — 19.12.2011 — 25.12.2011. — № 51 (134). [In Russian]

9. Yedyna baza podatkovykh znan, katehoriya 103 Podatok na dokhody fizychnykh osib, pidkatehoriya 103.25 poryadok podannya podatkovymy ahentamy podatkovoho rozrakhunku za f. № 1DF. / [Elektronnyi resurs] // Rezhym dostupu do materialiv: <http://minrd.gov.ua/ebpz/№answer-block>. [In Ukrainian]

10. Poryadok podannya podatkovoho rozrakhunku sum dokhodu, narakhovanoho (vyplachenoho) na koryst platnykiv podatkov, i sum utrymanoho z nykh podatku. Zatverdzheno nakazom DPAU vid 24.12.2010 r. № 1020. [In Ukrainian]

11. Lyst DPAU vid 10.09.2008 r. № 17-0718/2714. [In Ukrainian]

Стаття надійшла до редакції 3 березня 2014 р.

## УДК 657

**Ковач Светлана Ивановна,**

канд. экон. наук, доцент, доцент кафедры аудита в АПК ДВНЗ «КНЭУ имени Вадима Гетьмана»  
(03680, Украина, Киев, проспект Победы, 54/1)  
E-mail: kovach\_svetlana@ukr.net

### **УЧЕТ РАСЧЕТОВ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО НАЛОГУ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ С ДОХОДОВ В ВИДЕ ДОПОЛНИТЕЛЬНОГО БЛАГА**

**АННОТАЦИЯ.** В статье на основе определения сущности дополнительного блага согласно действующего налогового законодательства было установлено, что базой налогообложения дополнительного блага, которое начисляется (предоставляется) налогоплательщику в любой неденежной форме, является стоимость такого дохода, умноженная на установленный законом коэффициент. При этом коэффициент, который нужно применять для расчета базы налогообложения, напрямую зависит от ставки налога на доходы физических лиц, что будет к ней применяться, а ставка налога, которая будет применяться к базе налогообложения, напрямую зависит от величины такой базы. Поэтому были рассмотрены различные варианты исчисления налога. Также были раскрыты возможные варианты учета расчетов по налогу в системе счетов бухгалтерского учета в условиях отсутствия единого, устоявшегося подхода к отражению таких операций в учете. Наконец, были рассмотрены документальное оформление расчетов по налогу и отражение его в налоговой отчетности, а именно в ф. №1 ДФ.

**КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА:** дополнительное благо, налог на доходы физических лиц, объект налогообложения, «натуральный» коэффициент, база налогообложения, учет, отчетность.

UDC 657

**Kovach Svetlana Ivanivna**

Candidate of Sciences (Economics), Associate Professor,  
Department of accounting and auditing in AIC  
Kyiv national economic university named after Vadym Getman  
(54/1, Prospect Peremogy, Kyiv, 03680, Ukraine)  
E-mail: kovach\_svetlana@ukr.net

## **ACCOUNTING OF CALCULATIONS AND STATEMENT ON PERSONAL INCOME TAX WITHDRAWN FROM INCOME IN THE FORM OF ADDITIONAL BENEFIT**

*ABSTRACT. It is ascertained in the article that the tax base of additional income, which is provided to a taxpayer in any non-cash form, is a value of such an income multiplied on the coefficient defined by law. The conclusion is made from determining the concept of additional benefit accordingly to the tax legislation. The coefficient which has to be applied to calculations of tax base directly depends on the tax rate on personal income, and tax rate that will be applied to the tax base directly depends on the volume of such a tax base. Therefore different variants of tax calculations are examined. Also some possible ways of accounting tax calculations in the system of accounting bills in the terms of sole established approach, to reflection such operations in the accounting are described. Finally the documentary arrangement of tax calculations and it's reflection in tax statement, in the form №1 in particular, is highlighted.*

KEY WORDS: additional benefit, personal income tax, object of taxation, natural coefficient, tax base, accounting, statement.