

ПОДАТОК НА ДОХОДИ ФІЗИЧНИХ ОСІБ З ДОХОДІВ У ВИГЛЯДІ ДОДАТКОВОГО БЛАГА: ОПОДАТКУВАННЯ, ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ

СВІТЛАНА КОВАЧ,
канд. екон. наук, доцент,
доцент кафедри обліку,
аналізу та аудиту в АПК,
ДВНЗ «Київський національний
економічний університет
імені Вадима Гетьмана»

В статті на основі визначення сутності додаткового блага згідно чинного податкового законодавства 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 до неї застосовується, а ставка податку, яка застосовується до бази оподаткування, безпосередньо залежить від величини такої бази оподаткування. Тому розглянуто різні варіанти обчислення податку. Висвітлено облік розрахунків за податком в системі рахунків бухгалтерського обліку, його документальне оформлення та відображення у ф. № 1ДФ.

Ключові слова: додаткове благо, податок на доходи фізичних осіб, об'єкт оподаткування, «натуральний» коефіцієнт, база оподаткування, облік, звітність.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Чільне місце серед загальнодержавних податків займає податок на доходи фізичних осіб. Оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб 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) оподатковуваного доходу платника податку включається дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 ПКУ). Розмаїття думок та варіантів щодо обчислення податку на доходи фізичних осіб з доходів у вигляді додаткового блага та обліку розрахунків за ним, порядку оподаткування таких доходів, їх документального оформлення та відображення у звітності стало приводом для написання цієї статті.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ. МЕТА СТАТТІ

Аналіз останніх досліджень, проведених вітчизняними вченими і практиками, – Г. Биковою, О.Кононенко, І. Корніловою, В. Нагорним, С. Петровою, О. Пономаренко, І. Петрусенко, Н. Литовченко, О. Марінець, Т.Мойсеєнко, В.Циганенко та іншими – не дають повного і чіткого розуміння всього спектру питань, пов'язаних з обліком розрахунків за

податком на доходи фізичних осіб з доходів у вигляді додаткового блага та порядком їх оподаткування.

Метою дослідження є спроба з'ясувати сутність додаткового блага, його відмінність від заробітної плати та порядок оподаткування, розглянути можливі варіанти обчислення податку з доходів фізичних осіб у вигляді додаткового блага, з'ясувати порядок обліку розрахунків за податком на доходи фізичних осіб у вигляді додаткового блага, порядок його документального оформлення та відображення у звітності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

СУТНІСТЬ ДОДАТКОВОГО БЛАГА ТА ПОРЯДОК ЙОГО ОПОДАТКУВАННЯ

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]. З вказаного визначення випливає, що податковий агент, здійснюючи виплату (надання) платнику ПДФО доходу, має перш за все вірно його

класифікувати, адже від цього залежить його (доходу) подальше оподаткування: як заробітної плати чи додаткового блага.

Проблема в цьому питанні пов'язана з нечіткими нормативними визначеннями терміну «заробітна плата». Термін «заробітна плата» для цілей розділу IV ПКУ «Податок на доходи фізичних осіб» – це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму згідно із законом. Дискусійна складова тут – інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них Інструкція зі статистики заробітної плати відносить, зокрема:

- одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці ((наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і натуральній формі) (пп.2.3.2);

- виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі, що мають індивідуальний характер(пп.2.3.4) [2].

Такі нечіткі формулювання підводять до того, що будь-яку виплату працівнику, в тому числі в натуральній (негрошовій) формі, можна вважати заробітною платою. Водночас згідно ст. 1 Закону України «Про оплату праці» заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку за трудовим договором роботодавець виплачує працівникові за виконану ним роботу [3]. Це в свою чергу дає підстави стверджувати, що виплата працівнику в натуральній формі може класифікуватись як заробітна плата, якщо вона передбачена колективним або трудовим договором чи наказом по підприємству.

Отже, додаткові блага, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, класифікуються як такі, якщо є підстави стверджувати, що вони не є складовою заробітної плати.

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 но-

рмами 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 (прощеного) 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 %, 20 % та 30 %, то і «натуральних» коефіцієнтів, які будуть застосовуватись до того чи іншого доходу, є 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 20 % (сума перевищення загальною сумою доходів звітного місяця десятикратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня звітного податкового року), «натуральний» коефіцієнт складає 1,25;

- 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 на доходи фізичних осіб (далі ПДФО) 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 20 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 «натураль-

ний» 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 20 % 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 20 %.

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 20%. Складність полягає в тому, як визначити, яку частину вартості такого доходу на який «натуральний» коефіцієнт потрібно помножити для визначення бази оподаткування. Адже 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 20 %. 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 оподатковуваного 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 оподатковуваного доходу (на підставі підтвердження факту/дати виникнення доходу первинними документами, зокрема наказами про виплату/надання певних видів доходів)» [4]. Ана-

логічний висновок наведено у Загальнодоступному інформаційно-довідковому ресурсі (див. категорію 103 «Податок на доходи фізичних осіб» підкатегорія 103.07 «порядок сплати (перерахування, повернення) податку» Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу (далі ЗІР)) [5].

При нарахуванні фізичній особі негрошового доходу, що перевищує 10 мінімальних заробітних плат, Г. Бикова пропонує використовувати в такому випадку такий порядок обчислення ПДФО: «Згідно п. 164.5 ПКУ, якщо вартість негрошового доходу, 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): $K1 = 100 : (100 - C1)$, де $C1$ - ставка ПДФО 15 %; $K2 = 100 : (100 - C2)$, де $C2$ - ставка з цією метою 20 %. Частин оподаткованого доходу (позначимо його D), до яких такі коефіцієнти будуть застосовуватися, теж дві: $D1$ - частина доходу, до якої застосовується $K1$, і $D2$ - частина доходу, до якої застосовується $K2$: $D = D1 + D2$. Сума податку на доходи фізичних осіб з такого доходу також буде складатися з двох частин: ПДФО1, розрахованого за ставкою 15 % ($C1$), і ПДФО2, розрахованого за ставкою 20 % ($C2$): $\text{ПДФО} = \text{ПДФО1} + \text{ПДФО2}$, де: $\text{ПДФО1} = D1 \times K1 \times C1$, при цьому $D1 \times K1$ дорівнює 10МЗП; $\text{ПДФО2} = D2 \times K2 \times C2$, де $D2$ дорівнює ($D - D1$). Підставивши всі вирази в одну формулу, отримаємо:

$$\text{ПДФО} = 10\text{МЗП} \times C1 + (D - 10\text{МЗП} : K1) \times K2 \times C2 \quad (1)$$

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 $K1$ і $K2$ застосовується не до всього оподаткованого доходу, а тільки до негрошової його частини» [6]. У даному випадку $D1$ складається з зарплати (назвемо її ЗП) і негрошового

доходу у вигляді додаткового блага (ДодБлаго). Слід також врахувати, що ставка податку на доходи фізичних осіб 15% ($C1$) буде застосовуватися не до нарахованої суми зарплати (ЗП), а до суми такої зарплати, зменшеної, відповідно до п. 164.6 ПКУ на суму єдиного соціального внеску. Тому:

$$\text{«ПДФО} = 10\text{МЗП} \times C1 + (D - \text{ЗП} - (10\text{МЗП} - (\text{ЗП} - \text{ЄСВ})) : K1) \times K2 \times C2 \text{ [6]»} \quad (2)$$

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

$$\text{ПДФО} = 10\text{МЗП} \times C1 + (\text{ЗП} - 10\text{МЗП} - \text{ЄСВ} + \text{ДодБлаго} \times K2) \times C2 \quad (3)$$

І, на нашу думку, 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:

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ЄСВ} - \text{ПСП (за наявності)} + \text{ДодБлаго} \times K1) \times C1 \quad (4)$$

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 ПДФО [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 ПДФО. 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 [7]. 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» ЗІР) [8]. 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 адміністра-

тивному 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 [9].

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 ПДФО – платника податку, здійснювати це за власний рахунок, з відповідними податковими ризиками.

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ТА ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА ПДФО З ДОХОДІВ У ВИГЛЯДІ ДОДАТКОВОГО БЛАГА

Для утримання ПДФО з доходів у вигляді додаткового блага 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 [6; 7]. На нашу думку, 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. Крім того, власне наявність наказу керівника може вказувати на зарплатний характер виплати з відповідним подальшим оподаткуванням.

Про факт здійснення господарської операції 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, у разі потреби, може містити дозвільний підпис керівника підприємства.

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", хоча, на нашу думку, з цією метою доцільніше використання субрахунка 685 «Розрахунки іншими кредиторами» [7].

Таким чином, 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 [10, 11, 12, 13].

В той же час автори всеукраїнської бухгалтерсь-

кої професійної газети «Все про бухгалтерський облік» В. Нагорний, В. Циганенко у своїх консультаціях дотримуються підходу, що полягає в обов'язковому нарахуванні доходу, при чому збільшеного на «натуральний» коефіцієнт [14, 15].

Облік розрахунків за податком на доходи фізичних осіб ведеться на субрахунку 641 «Розрахунки за податками», аналітичний рахунок 6411 «Розрахунки за податком на доходи фізичних осіб».

Фахівці компанії EBS рекомендують таку кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків за ПДФО з доходів у вигляді додаткового блага за умови, що доходи у вигляді додаткового блага не є базою утримання та нарахування єдиного соціального внеску, як подано в табл. 1 [12].

Таблиця 1

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПДФО У ВИГЛЯДІ ДОДАТКОВОГО БЛАГА

Фізична особа:	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1) є працівником підприємства	661 "Розрахунки за виплатами працівникам"	6411 "Розрахунки за ПДФО"
2) є працівником підприємства, якому підприємство компенсує ПДФО, що утримане із додаткового блага	661 "Розрахунки за виплатами працівникам"	6411 "Розрахунки за ПДФО"
	15,23,91,92,93	661 "Розрахунки за виплатами працівникам"
3) не є працівником підприємства	15,23,91,92,94	6411 "Розрахунки за ПДФО"

На думку фахівців компанії EBS «Оскільки додаткове блага є доходом фізичної особи, то й утримання ПДФО з суми додаткового блага повинно проводитися за рахунок співробітника. Тому доцільно для відображення утримання ПДФО з суми додаткового блага в бухгалтерському обліку використовувати рахунок 66» [12].

Враховуючи вищевикладене, оподаткування ПДФО у вигляді додаткового блага розглянемо на числовому прикладі, розглянувши ситуацію, коли оподатковуваний дохід складається із заробітної плати і додаткового блага, й база оподаткування такого оподаткованого доходу перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати в календарному місяці (див. формулу (2)).

Працівнику бухгалтерії ТОВ «Чайка» (код ЄДР-ПОУ 85810107) Колос Г.В. (ідентифікаційний код 1234567891) нараховано доходи у вигляді заробітної плати в сумі 12 550,00 грн. за лютий 2015 р. Крім того, працівником було отримано дохід у вигляді додаткового блага: вартість послуг роумінгу на суму 550,00 грн., збір на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (7,5%) на суму 41,25 грн.

(550,00 x 0,075), податок на додану вартість 110,00 грн. (550,00 x 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), отримаємо:

$$\text{ПДФО} = 12180,00 \times 0,15 + (13251,25 - 12550,00 - (12180,00 - (12550,00 - 451,80))) : 1,176471) \times 1,25 \times 0,20 = 1827,00 + 157,93 = 1984,93.$$

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 x 3,6 % /

ПОДАТКИ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

100%) x 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 170,20 грн.

(1984,93 – 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 2015 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», акт про надання послуг) Вартість послуг роумінгу 550,00 грн. Збір до ПФУ (7,5%) 41,25 грн. ПДВ 110,00 грн. Всього 701,25 грн.	949	685	701,25
2	Утримано податок на доходи фізичних осіб з доходу працівника Колос Г.В. у вигляді додаткового блага	661	6411	170,20

Бухгалтер _____ Іванова С.І.
(підпис)

Головний бухгалтер _____ Петрова С.І.
(підпис)

Рис. 1. Бухгалтерська довідка

Кореспонденцію рахунків з обліку розрахунків за ПДФО на основі даних запропонованого прикладу подано в табл. 2.

Таблиця 2

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ З ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ ЗА ПДФО У ВИГЛЯДІ ДОДАТКОВОГО БЛАГА

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	Нараховано заробітну плату працівнику, відомість нарахування заробітної плати, РПВ	92	661	12 550,00
2	Нараховано витрати на суму вартості послуг роумінгу, акт, бухгалтерська довідка	949	685	550,00
		685	631	550,00
3	Нараховано витрати на суму податку на додану вартість в сумі, що припадає на вартість послуг роумінгу, податкова накладна, бухгалтерська довідка	949	685	110,00
		685	631	110,00
4	Нараховано витрати на суму збору на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування в сумі, що припадає на вартість послуг роумінгу, акт, бухгалтерська довідка	949	685	41,25
		685	631	41,25
ПДФО утримується за рахунок працівника				
5	Утримано податок на доходи фізичних осіб з доходів у вигляді заробітної плати та додаткового блага за рахунок працівника, РПВ, бухгалтерська довідка	661	6411	1984,93
6	Утримано ЄСВ із нарахованого доходу у вигляді заробітної плати, РПВ	661	651	451,80
7	Утримано військовий збір з доходів у вигляді заробітної плати та додаткового блага за рахунок працівника, РПВ, бухгалтерська довідка	661	6421	198,77
8	Видано заробітну плату працівнику з каси підприємства, видатковий касовий ордер	661	301	9914,50
ПДФО утримується за рахунок підприємства				
9	Утримано податок на доходи фізичних осіб з доходів у вигляді заробітної плати за рахунок працівника, РПВ	661	6411	1814,73

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
10	Утримано податок на доходи фізичних осіб з доходів у вигляді додаткового блага за рахунок підприємства, бухгалтерська довідка	949	6411	170,20
11	Утримано ЄСВ із нарахованого доходу у вигляді заробітної плати, РПВ	661	651	451,80
12	Утримано військовий збір з доходів у вигляді заробітної плати за рахунок працівника, РПВ	661	6421	188,25
13	Утримано військовий збір з доходів у вигляді додаткового блага за рахунок підприємства, бухгалтерська довідка	949	6421	10,52
14	Видано заробітну плату працівнику з каси підприємства, видатковий касовий ордер	661	301	10095,22

ЗВІТНІСТЬ ЩОДО ПДФО З ДОХОДІВ У ВИГЛЯДІ ДОДАТКОВОГО БЛАГА

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 Міністерства фінансів України від 13.01.2015 № 4 «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку» (далі – Наказ № 4). Згідно Наказу № 4 у формі № 1ДФ податковим агентом відображаються дані щодо всіх фізичних осіб, яким у звітному періоді було нараховано або виплачено (надано) дохід [16]. Вказаним наказом також затверджено Порядок заповнення податкового розрахунку (далі – Порядок).

Питання, яке зазвичай виникає при нарахуванні доходу у грошовій 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 [16]. Для доходів у вигляді додаткового блага ознака доходу встановлена «126».

Таким чином, п. 3.2 Наказу № 4 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 [17]. Такий же висновок наведений у категорії 103 «Податок на доходи фізичних осіб» підкатегорія 103.25 «порядок подання податковими агентами податкового розрахунку за ф.№ 1ДФ» ЗІР (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 грошовій формі, суми нарахованого доходу у графах 3а та 3 податкового розрахунку за ф.№ 1ДФ відображаються з урахуванням цього коефіцієнту» [18].

З цього приводу Т.Мойсеєнко наголошує: «Бо насправді податковий розрахунок №1ДФ у своїй повній назві містить головну умову звіту: «Податковий розрахунок сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку». Отже, незалежно від форми доходу — грошового чи не грошового, — саме сума доходу проставляється у ф. №1ДФ, а не база оподаткування такого доходу!» [19].

Отже, позиція контролюючого органу суперечить Порядку, тому бухгалтер має діяти на власний розсуд, керуючись професійними судженнями, або дотримуючись роз'яснень, наданих контролюючим органом, чи вимог Порядку №4.

Фрагмент податкового розрахунку за формою № 1ДФ за даними наведеного прикладу подано в табл. 3.

ФРАГМЕНТ ПОДАТКОВОГО РОЗРАХУНКУ ЗА ФОРМОЮ № 1ДФ

№ 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)
				нарахованого	перерахованого				прийняття на роботу (дд/мм/рррр)	звільнення з роботи (дд/мм/рррр)		
1	2	3а	3	4а	4	5	6	7	8	9		
...												
	1 1 2 3 4 5 6 7 8 9 1	12550 00	12550 00	1814 73	1814 73	101						
	2 1 2 3 4 5 6 7 8 9 1	501 25	501 25	170 20	170 20	126						
...												

Таким чином, в податковій звітності, а саме у ф. № 1ДФ, додаткове благо відображається з ознакою доходу «126» в сумі нарахованого доходу, що не збільшується на відповідний коефіцієнт.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки.

1. Податковий агент, здійснюючи виплату (надання) платнику ПДФО доходу, має перш за все вірно його класифікувати, адже від цього залежить його (доходу) подальше оподаткування: як заробітної плати чи додаткового блага. Додаткові блага, що виплачуються (надаються) платнику податку податковим агентом, класифікуються як такі, якщо є підстави стверджувати, що вони не є складовою заробітної плати.

2. 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 ПДФО, 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 ПДФО у вигляді додаткового блага.

3. В умовах відсутності єдиного усталеного підходу до відображення в обліку нарахування доходу у вигляді додаткового блага вважаємо, що нарахування доходу потрібно відображати в обліку в будь-якому випадку, але без «штучного» збільшення суми нарахованого доходу на встановлений законом коефіцієнт.

4. Документальне оформлення розрахунків за податком на доходи фізичних осіб з доходів у вигляді додаткового блага реалізується шляхом застосування первинного документа – бухгалтерська довідка.

5. В податковій звітності, а саме у ф. № 1ДФ, дохід у вигляді додаткового блага відображається з ознакою доходу «126» в сумі нарахованого доходу, не збільшеного на відповідний коефіцієнт.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. *Податковий Кодекс* України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами та доповненнями).

2. *Інструкція* зі статистики заробітної плати, затв. наказом Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 року №5.

3. *Закон* України «Про оплату праці» від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР (із змінами і доповненнями).

4. *Лист* ДПАУ від 03.02.2011 р. № 2346/6/17-0715; № 2918/7/17-0717.

5. *Загальнодоступний* інформаційно-довідковий ресурс, 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>.

6. *Бикова А.* НДФЛ и неденежные доходы. / Бикова А. // ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", БУХГАЛТЕР & ЗАКОН. – 04.03.2013. – № 09.

7. **Петрова С.** Подарунки та податки. / Петрова С. // ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН". – 28.04.2012. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://www.nky.com.ua/NalogKod/Kod4/Cons/C180512_7.htm

8. **Загальнодоступний** інформаційно-довідковий ресурс, 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>.

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

10. **Петрусенко І.** Новогодние подарки работникам, их детям и другие новогодние расходы. / Петрусенко І. // ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", БУХГАЛТЕР & ЗАКОН. – 19.12.2011 – 25.12.2011. – № 51 (134).

11. **Кононенко О.** Краший презент – подарунковий сертифікат: нюанси обліку в щедрого роботодавця. / О. Кононенко. // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 21. – С.10-13.

12. **Особенности** отражения дополнительных благ в бухгалтерском учете. 03.04.2014. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=100380>

13. **Використання** мобільного зв'язку у невиробничих цілях або зверх встановленого ліміту (працівник

компенсує вартість такого зв'язку). [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: http://buhgalter911.com/Operations/ShowOperations.aspx?opcontent=topic_content2009_12_15_10_2_676126.xml&print=1

14. **Циганенко В.** Соцстрахівські путівки працівника: балансово-позабалансовий облік. / В. Циганенко. // Все про бухгалтерський облік. – 2014. – № 110. – С.65.

15. **Нагорний В.** Військовий збір в 1ДФ: відображаємо правильно. / В. Нагорний. // Все про бухгалтерський облік. – 2015. – № 30. – С.9-11.

16. **Наказ** Міністерства фінансів України від 13.01.2015 №4 «Про затвердження форми Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку (форма N 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку».

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

18. **Загальнодоступний** інформаційно-довідковий ресурс, категорія 103 Податок на доходи фізичних осіб, підкатегорія 103.25 порядок подання податковими агентами податкового розрахунку за ф.№ 1ДФ. / [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://minrd.gov.ua/ebpz/№answer-block>.

19. **Мойсеєнко Т.** Додаткові блага: ЄСВ і коефіцієнт для ПДФО. / Мойсеєнко Т. // Дебет-Кредит. [Електронний ресурс] // Режим доступу до матеріалів: <http://gorodenko.wordpress.com/2012/03/04/1285/>.

В статье на основе определения сущности дополнительного блага согласно действующего налогового законодательства установлено, что базой налогообложения дополнительного блага, что 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, которая к ней применяется, а ставка налога, применяемая к базе налогообложения, напрямую зависит от величины такой базы. Поэтому рассмотрены различные варианты исчисления налога. Освещены учет расчетов по налогу в системе счетов бухгалтерского учета, его документальное оформление и отражение в ф. № 1ДФ.

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

In the article based on the definition of the nature of additional benefits under the current tax law, the tax base that additional benefits accrued (provided) to the taxpayer of any kind, is the cost of such income, multiplied by the statutory rate, is found. This factor, which should be used for calculating the tax base depends on the tax rate on personal income to which it applies and the tax rate applicable to the tax base depends on the size of such a tax base. Therefore various options for tax calculation is considered. accounting of settlements for the tax system of accounts, its documentation and reflection in the f.№ 1DF are highlighted.

Keywords: *additional benefit, tax on personal income, taxation object, "natural" rate, tax base, accounting, reporting.*