

С. І. КОВАЧ,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку, контролю
та оподаткування агробізнесу,
ДВНЗ “Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана”

Доходи фізичних осіб у вигляді додаткового блага: оподаткування, облік і звітність

В статті на основі визначення сутності додаткового блага згідно з чинним податковим законодавством з'ясовано порядок оподаткування доходів у вигляді додаткового блага, відображення в обліку й документальне оформлення нарахування таких доходів та розрахунків за податками, що утримуються за їх рахунок; висвітлено відображення у звітності як нарахованих у вигляді додаткового блага доходів, так і утриманих з них податків.

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

Постановка проблеми. До загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку включається доход, отриманий платником податку як додаткове благо (пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 Податкового кодексу України (ПКУ)). Розмаїття думок та варіантів щодо оподаткування доходів у вигляді додаткового блага, порядку відображення їх в обліку, документального оформлення та відображення у звітності стало приводом для написання цієї статті.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. 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. Мойсенко, В. Циганенко та іншими – не дають повного і чіткого розуміння щодо оподаткування доходів у вигляді додаткового блага, порядку відображення їх в обліку, документального оформлення та відображення у звітності.

Метою дослідження є спроба з'ясувати сутність додаткового блага, порядок його оподаткування, обліку і звітності.

Вклад основного матеріалу. Згідно з 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 доход не є заробітною платою та не пов'язаний із 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 наведеного визначення слідує, що податковий агент, здійснюючи виплату (надання) доходу платнику податку на доходи фізичних осіб (ПДФО), має перш за все вірно його класифікувати, адже від цього залежить його (доходу) подальше оподаткування: як заробітної плати або як додаткового блага.

Проблема в цьому питанні пов'язана з нечіткими нормативними визначеннями терміна “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. Дискусійною складовою тут є інші заохочувальні та компенсаційні виплати. До них Інструкція зі статистики заробітної плати включає, зокрема:

- одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат, як у грошовій, так і в 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 зі 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 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. 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 звільнюються від оподаткування згідно з розділом IV ПКУ; г) суми безповоротної фінансової допомоги (крім суми відсотків, умовно нарахованих на таку допомогу); д) суми боргу платника податку, анульованого (прощеного) кредитором за його самостійним рішенням, не пов’язаним із 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 з останнім абзацом пп. 164.2.17 п. 164.2 ст. 164 ПКУ сума податку об’єкта оподаткування обчислюється за правилами, визначеними п. 64.5 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, оподатковуються з 01.01.2016 року за ставкою 18%, то “натуральний” коефіцієнт складає 1,219512.

Отже, в ситуації, коли оподатковуваний дохід складається із заробітної плати і додаткового блага, порядок обчислення ПДФО буде такий:

$$\text{ПДФО} = (\text{ЗП} - \text{ПСП за наявності} + \text{ДодБлаго} \times K) \times Sp, \quad (1)$$

де ЗП – нарахована сума заробітної плати, ПСП – податкова соціальна пільга, ДодБлаго – дохід у вигляді додаткового блага.

При цьому сума в дужках формули (1) – це не що інше як база оподаткування такого оподаткованого доходу.

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].

У підпункті 168.1.1 п. 168.1 ст. 168 ПКУ зазначено, 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 права 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. Водночас за умови отримання працівником доходу лише 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 одержувача 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 неможливим.

Одним з варіантів виходу з такої ситуації є нарахування та сплата податку за рахунок підприємства. До речі, такий підхід є достатньо поширеним у практиці вітчизняних підприємств [4]. Проте сплата підприємством власних (а не утриманих) коштів з наданих фізичним особам доходів має й певні 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. На цьому наголошує Державна фіскальна служба України у Листі від 03.11.2016 р. за № 23653/6/99-99-13-02-03-15: “Разом з тим якщо податковий агент приймає рішення щодо проведення нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб (військового збору) із зазначеного доходу за рахунок власних коштів, то сума коштів у розмірі не утриманого податку (збору) є доходом у вигляді додаткового блага та оподатковується податком на доходи фізичних осіб (військовим збором) на загальних підставах” [5].

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” Загальнодоступного інформаційно-довідкового ресурсу (ЗІР) [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 ПДФО з доходів платника податку здійснювати це за власний рахунок, з відповідними податковими ризиками.

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 [4; 5]. 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, наявність наказу керівника як така 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 суму господарської операції та кореспонденція рахунків, а й проведений розрахунок податку. У разі відсутності наказу чи іншого розпорядчого документа бухгалтерська довідка, у разі потреби, може містити дозвільний підпис керівника підприємства.

Що стосується обліку розрахунків за ПДФО в системі рахунків бухгалтерського обліку, то дискусійним є питання про нарахування доходів у вигляді додаткового блага. В професійних виданнях висловлюються різні точки зору. Так, С. Петрова пропонує у разі сплати ПДФО за рахунок працівника не нараховувати доход, а у разі сплати ПДФО за рахунок підприємства вважає за доцільне нараховувати доход працівнику за кредитом субрахунку 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" в дебет субрахунку 949 "Інші витрати операційної діяльності", хоча, на нашу думку, більш доцільним для цього буде використання субрахунку 685 "Розрахунки іншими кредиторами" [4].

Таким чином, нарахування доходу працівнику потрібно відображати в будь-якому разі, але виникає слушне запитання щодо суми нарахованого працівнику доходу, що відображається в складі витрат іншої операційної діяльності: має він бути збільшений на "натуральний" коефіцієнт або ні. Погоджуємось із думкою про те, що "штучне" збільшення суми нарахованого доходу працівника, а відтак і витрат підприємства, є безпідставним [8; 9; 10; 11].

Водночас автори всеукраїнської бухгалтерської професійної газети "Все про бухгалтерський облік" В. Нагорний, В. Циганенко у своїх консультаціях дотримуються підходу, що полягає в обов'язковому нарахуванні доходу, причому збільшеного на "натуральний" коефіцієнт [12; 13].

Облік розрахунків за податками 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.

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"

Джерело: [10]

На думку фахівців компанії EBS, "оскільки додаткове благо 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].

Окрім власне ПДФО, доходи у вигляді додаткового блага оподатковуються військовим збором, що справляється у розмірі 1,5% відповідно до п. 16 прим. 1 підр. 10 р. XX ПКУ [1]. При цьому слід зауважити, що об'єктом оподаткування збором є доход у вигляді додаткового блага, не збільшений на "натуральний" коефіцієнт [1].

Враховуючи вищевикладене, оподаткування доходу у вигляді додаткового блага ПДФО та військовим збором продемонструємо на числовому прикладі, розглянувши ситуацію, коли оподатковуваний доход складається із заробітної плати і додаткового блага (див. формулу (1)).

Працівнику відділу збуту ТОВ "Промінь" (код ЄДРПОУ 85810107) Колот Г. В. (ідентифікаційний код 1234567891) нараховано доходи у вигляді заробітної плати в сумі 12550,00 грн за січень 2017 р. Крім того, працівником було отримано доход у вигляді додаткового блага: вартість послуг роумінгу на суму 2550,00 грн, збір на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (7,5%) на суму 191,25 грн (2550,00 x 0,075), податок на подану вартість 510,00 грн (2550,00 x 0,20), всього 3251,25 грн (за працівником закріплено мобільний телефон, організаційно-розпорядчі документи щодо закордонних службових відряджень працівників у січні 2017 р. на підприємстві відсутні). Підставивши ці вихідні дані у формулу (1), отримуємо:

$$\text{ПДФО} = (12550,00 + 3251,25 \times 1,219512) \times 0,18 = (12550,00 + 3964,94) \times 0,18 = 2259,00 + 713,69 = 2972,69 \text{ (грн)},$$
 в тому числі ПДФО з доходів у вигляді заробітної плати складає 2259,00 грн, ПДФО із доходів у вигляді додаткового блага складає 713,69 грн.

Військовий збір з нарахованих доходів Колот Г. В. за січень 2017 р. складає 237,02 грн $((12550,00 + 3251,25) \times 0,015)$.

Бухгалтерську довідку, що має бути оформлена у разі утримання та сплати ПДФО за рахунок працівника, подано у вигляді табл. 2.

Таблиця 2

ТОВ "Промінь"
Ідентифікаційний код 35810107
м. Київ

БУХГАЛТЕРСЬКА ДОВІДКА № 1
"30" січня 2017 р.

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	2	3	4	5
1	Нараховано доход працівнику Колот Г. В. у вигляді додаткового блага (вартість послуг роумінгу ПрАТ "Київстар", акт про надання послуг)	949 685	685 631	3251,25 3251,25
	Розрахунок:			
	Вартість послуг роумінгу 2550,00 грн			
	Збір до ПФУ (7,5%) 191,25 грн			
	ПДВ 510,00 грн			
	Всього 3251,25 грн			

Бухгалтер _____ Іванова С. І. Головний бухгалтер _____ Петрова С. І.
(підпис) (підпис)

Кореспонденцію рахунків щодо нарахування доходу у вигляді додаткового блага та обліку розрахунків за ПДФО і військовим збором на основі даних запропонованого прикладу наведено в табл. 3.

Таблиця 3

**Кореспонденція рахунків щодо нарахування доходу у вигляді
додаткового блага та обліку розрахунків
за ПДФО і військовим збором**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нараховано заробітну плату працівнику, відомість нарахування заробітної плати, розрахунково-платіжна відомість (РПВ)	92	661	12 550,00
2	Нараховано витрати на суму вартості послуг роумінгу, акт, бухгалтерська довідка	949 685	685 631	2 550,00 2 550,00
3	Нараховано витрати на суму податку на додану вартість в сумі, що припадає на вартість послуг роумінгу, податкова накладна, бухгалтерська довідка	949 685	685 631	510,00 510,00
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	685 631	191,25 191,25
5	Утримано податок на доходи фізичних осіб з доходів у вигляді заробітної плати та додаткового блага за рахунок працівника, РПВ	661	6411	2972,69
6	Утримано військовий збір з доходів у вигляді заробітної плати та додаткового блага за рахунок працівника, РПВ	661	6421	237,02
7	Видано заробітну плату працівнику з каси підприємства, видатковий касовий ордер	661	301	9340,29

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 з Наказом № 4 у формі № 1ДФ податковим агентом відображаються дані щодо всіх фізичних осіб, яким у звітному періоді було нараховано або виплачено (надано) доход [14]. Наказом № 4 також затверджено Порядок заповнення податкового розрахунку (далі – Порядок).

Питання, яке зазвичай виникає при нарахуванні доходу у негрошовій формі під час заповнення розрахунку за ф. № 1ДФ, 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) доход, 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 [14]. 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, зокрема у категорії 103 “Податок на доходи фізичних осіб” під категорія 103.25 “Порядок подання податковими агентами податкового розрахунку за ф. № 1ДФ” ЗІР є 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 За та 3 податкового розрахунку за ф. № 1ДФ відображаються з урахуванням цього коефіцієнта” [15].

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!» [16].

Фрагмент податкового розрахунку за формою № 1ДФ за даними наведеного прикладу подано в табл. 4.

Таблиця 4

Фрагмент податкового розрахунку за формою № 1ДФ, розд. I

№ 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
...										
	11234567891	12550 00	12550 00	2259 00	2259 00	101				
	21234567891	3251 25	3251 25	713 69	713 69	126				
...										

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

Що стосується військового збору, то він відображається податковим агентом у розд. II ф. № 1ДФ в рядку “Військовий збір”, що заповнюється всіма податковими агентами, які у звітному кварталі нараховували доходи, з яких утримується військовий збір. Відомості про фізичну особу – платника податку, якій нараховані доходи, з яких утримується військовий збір, не зазначаються (абз. 4 п. 3.11 Порядку № 4). У рядку “Військовий збір” загальна сума нарахованого доходу, загальна сума виплаченого доходу, загальна сума нарахованого військового збору та загальна сума перерахованого до бюджету військового збору відображаються у грошовій формі, виражений у національній валюті (у гривнях з копійками) [14].

Висновки. Проведене дослідження дозволяє зробити такі висновки.

1. Податковий агент, здійснюючи виплату (надання) доходу платнику ПДФО, має перш за все вірно його класифікувати, адже від цього залежить його (доходу) подальше оподаткування: як заробітної плати чи як 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 ПДФО для 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, і обчислюється за такою формулою: $K = 100 : (100 - Sp)$, де K – коефіцієнт; Sp – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент їх нарахування.

3. Доходи у вигляді додаткового блага оподатковуються військовим збором, що справляється у розмірі 1,5% за рахунок такого доходу. При цьому об’єктом оподаткування збором є доход у вигляді додаткового блага, не збільшений на “натуральний” коефіцієнт.

4. У разі нарахування (виплати) фізичній особі доходу у вигляді додаткового блага податковим агентом, податок на доходи фізичних осіб (військовий збір) нараховується,

утримується та сплачується цим агентом лише за рахунок такого доходу. Якщо податковий агент приймає рішення щодо проведення нарахування та сплати податку на доходи фізичних осіб (військового збору) із зазначеного доходу за рахунок власних коштів, то сума коштів у розмірі не утриманого податку (збору) з такого доходу фізичної особи – платника податку є її доходом у вигляді додаткового блага та оподатковується податком на доходи фізичних осіб (військовим збором) на загальних підставах.

5. В умовах відсутності єдиного підходу до відображення в обліку нарахування доходу у вигляді додаткового блага вважаємо, що нарахування доходу потрібно відображати в обліку в будь-якому разі, але без “штучного” збільшення суми нарахованого доходу на встановлений законом коефіцієнт. При цьому доречно використовувати в якості первинного документа бухгалтерську довідку.

6. В податковій звітності, а саме у розд. I ф. № 1ДФ, доход у вигляді додаткового блага відображається податковим агентом щодо фізичних осіб, яким у звітному періоді було нараховано або виплачено (надано) такий доход, з ознакою доходу “126”. Військовий збір відображається податковим агентом у розд. II ф. № 1ДФ в рядку “Військовий збір”, що заповнюється всіма податковими агентами, які у звітному кварталі нараховували доходи, з яких утримується військовий збір. Відомості про фізичну особу – платника податку, якій нараховано доходи, з яких утримується військовий збір, не зазначаються.

Список використаних джерел

1. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/print1447496000227706>.
2. Інструкція зі статистики заробітної плати, затв. наказом Державного комітету статистики України від 13 січня 2004 року № 5. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>.
3. Закон України “Про оплату праці” від 24 березня 1995 року № 108/95-ВР (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>.
4. Петрова С. Подарунки та податки // ТОВ “Інформаційно-аналітичний центр “ЛІГА”, ТОВ “ЛІГА ЗАКОН”. – 28.04.2012. URL: http://www.nky.com.ua/NalogKod/Kod4/Cons/C180512_7.htm
5. Лист ДФСУ від 03.11.2016 р. № 23653/6/99-99-13-02-03-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/70250.html>.
6. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс, категорія 103 “Податок на доходи фізичних осіб”, підкатегорія 103.26 “Окремі норми щодо відповідальності податкових агентів”. URL: <http://minrd.gov.ua/ebpz/№answer-block>.
7. Кодекс про адміністративні правопорушення від 7 грудня 1984 року № 8073-X (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10/print1480270217794184>.
8. Петрусенко І. Новогодніє подарки працівникам, их детям и другие новогодние расходы // ТОВ “Інформаційно-аналітичний центр “ЛІГА”, ТОВ “ЛІГА ЗАКОН”, БУХГАЛТЕР & ЗАКОН. – 19.12.2011 – 25.12.2011. – № 51 (134).
9. Кононенко О. Краший презент – подарунковий сертифікат: нюанси обліку в щедрого роботодавця // Все про бухгалтерський облік. 2015. № 21. С. 10–13.
10. Особенности отражения дополнительных благ в бухгалтерском учете. 03.04.2014. URL: <http://buhgalter911.com/ShowArticle.aspx?a=100380>
11. Використання мобільного зв’язку у невиробничих цілях або зверх встановленого ліміту (працівник компенсує вартість такого зв’язку). URL: http://buhgalter911.com/Operations/ShowOperations.aspx?opcontent=topic_content2009_12_15_10_2_676126.xml&print=1
12. Циганенко В. Соцстрахівські путівки працівника: балансово-позабалансовий облік // Все про бухгалтерський облік. 2014. № 110. С. 65. URL: <http://www.vobu.com.ua/ukr/guide/view/1572>
13. Нагорний В. Військовий збір в 1ДФ: відображаємо правильно // Все про бухгалтерський облік. 2015. № 30. С. 9–11.

14. 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 № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь фізичних осіб, і сум утриманого з них податку”. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0111-15/print1447496000227706>.
15. Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс, категорія 103 “Податок на доходи фізичних осіб”, підкатегорія 103.25 “Порядок подання податковими агентами податкового розрахунку за ф. № 1ДФ”. URL: <http://minrd.gov.ua/ebpz/№answer-block>.
16. Мойсеєнко Т. Додаткові блага: ЄСВ і коефіцієнт для ПДФО // Дебет-Кредит. URL: <http://gorodenko.wordpress.com/2012/03/04/1285/>.

С. И. КОВАЧ,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри учета, контролю
и налогообложения агробизнеса,

ГВУЗ «Киевский национальный экономический университет
имени Вадима Гетьмана»

Доходы физических лиц в виде дополнительного блага: налогообложение, учет и отчетность

В статье на основе определения сущности дополнительного блага в соответствии с действующим налоговым законодательством установлены порядок налогообложения доходов в виде дополнительного блага, отражение в учете и документальное оформление начисления таких доходов и расчетов по налогам, удерживаемых за их счет; освещены отражение в отчетности как начисленных в виде дополнительного блага доходов, так и удержанных с них налогов.

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

S. I. KOVACH,

PhD (Economics),

Associate Professor of Department for Accounting,
Control and Taxation of Agrobusiness,
Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman

Personal Income in Form of Additional Benefit: Taxation, Accounting and Reporting

Additional benefit is a specific kind of the physical person's income. When a fiscal agent pays this kind of income to a physical person who is a payer of tax on personal income (TPI), he needs to properly classify it, because the subsequent taxation of this income is conditional on whether it is classified as wage or as additional benefit. Additional benefit paid to a tax payer by a fiscal agent needs to be classified as such once it can be reasonably confirmed that it is not part of the wage.

The taxable basis of TPI for additional benefit, calculated (paid) to a tax payer in non-cash form, is its value multiplied by the legally fixed coefficient. This coefficient is conditional on TPI rate; it is calculated by the formula $K = 100 : (100 - Rt)$, where K is the coefficient, Rt is TPI rate.

Incomes in form of additional benefit are subject to war tax at the rate of 1.5%. The taxation object is the income in form of additional benefit, not increased by the coefficient.

When the income in form of additional benefit is calculated for a physical person by a fiscal agent, TPI (or was tax) shall be calculated and paid by the agent only from this kind of

income. When a fiscal agent takes decision that TPPI (or war tax) from this kind of income is paid by the fiscal body, this money will constitute the additional benefit of a TPI payer, and shall be subject to TPI (or war tax).

As there 's no unified approach to recording the income in form of additional benefit, the income needs to be recorded anyway, but its amount should not be increased "artificially" by use of the legally fixed coefficient. The accounting record should be used as the primary document.

Keywords: *additional benefit, taxation object, "natural" coefficient, taxable basis, tax on personal income, war tax, accounting, reporting.*

Посилання на статтю:

Ковач С. І. Доходи фізичних осіб у вигляді додаткового блага: оподаткування, облік і звітність // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць. 2016. № 4. С. 24–33.