

акта подавались заперечення – протягом **3 р. д.** після дня направлення йому письмової відповіді на заперечення (п. 86.6 ПК).

Після отримання ППР платник має право оскаржити його в адміністративному або судовому

порядку (див. «БАЛАНС-АГРО», 2017, № 25, с. 22). Проте для початку краще скористатися першим варіантом, адже це безплатно та швидше. До того ж при першочерговому зверненні до суду платник позбавляється права на адміністративне оскарження.

ВИСНОВКИ



Перед початком перевірки представники ДФС зобов'язані пред'явити платнику податків направлення на перевірку, копію наказу про її проведення та свої службові посвідчення.

За відсутності хоча б одного документа або пред'явлення документа, складеного із порушеннями, платник податку має право не допускати осіб до перевірки. Отже, якщо до вас завітали представники ДФС, не нервуйте, а ретельно перевірте їхні документи. Ніхто не може змусити вас поспіхом вирішувати таке важливе питання.

Результати перевірки викладаються в акті, якщо виявлено порушення, або у довідці, якщо їх не знайдено. На підставі акта податківці виписують ППР. Після офіційного отримання ППР платник має право оскаржити його в адміністративному або судовому порядку, аби захистити свою репутацію. ■

Олена ТКАЧЕНКО, редактор напряму «Оплата праці та оподаткування»

Вікторія МЕРВЕНЕЦЬКА, редактор напряму «Бухгалтерський облік та оподаткування»



ОПОДАТКУВАННЯ ТА ВІДШКОДУВАННЯ КОШТІВ, ВИТРАЧЕНИХ НА ГОСППОТРЕБИ

Акценти статті:

- як оподаткувати кошти, видані на виконання виробничо-господарських доручень;
- як оподаткувати відшкодування власних коштів працівника, витрачених на госппотреби;
- коли працівнику повертають кошти, витрачені на госппотреби.

Оподаткування коштів, виданих під звіт

Роботодавець, надаючи працівникові виконати виробничо-господарське доручення (наприклад, придбати товари для підприємства), зазвичай видає грошові кошти під звіт.

У п. 19 розд. I Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від

29.12.17 р. № 148 (далі – Положення № 148), установлено строки, на які видається готівка під звіт, а саме:

1) на закупівлю сільгосппродукції та заготівлю вторинної сировини – на строк не більше 10 робочих днів;

2) на закупівлю брухту чорних металів і брухту кольорових металів – на строк не більше 30 робочих днів від дня видачі готівки під звіт;

З) на всі інші виробничі (господарські) потреби – на строк не більше двох робочих днів, включаючи день отримання готівки під звіт.

Підзвітна особа має право продовжити строк використання виданих під звіт коштів, якщо готівку одночасно видано як на відрядження, так і для вирішення в цьому відрядженні виробничих (господарських) питань. Строк використання такої готівки продовжується до завершення строку відрядження.

Як передбачено пп. 170.9.2 Податкового кодексу (далі – ПК), **до закінчення п'ятого банківсько-го дня**, що настає за днем, в якому працівник завершує виконання окремої цивільно-правової дії за дорученням та за рахунок роботодавця, що видав кошти під звіт, працівник має подати йому **Звіт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт**, за формою, затвердженою наказом Міністерства фінансів від 28.09.15 р. № 841 (далі – Наказ № 841, Звіт).

Разом зі звітом подаються оригінали первинних і розрахункових/платіжних документів, які підтверджують факт придбання товарів (робіт, послуг).

Суму невитрачених коштів, виданих під звіт, працівник повертає в касу або зараховує на банківський рахунок особи, що їх видала, **до або під час подання зазначеного Звіту**.

Кошти, отримані працівником під звіт та не повернені в установлений пп. 170.9.2 ПК строк, вважаються надміру витраченими (пп. 170.9.1 ПК). Тож роботодавець, як податковий агент, має обкладати такі суми ПДФО за ставкою 18 % (пп. 164.2.11 ПК).

База оподаткування надміру витрачених коштів визначається з урахуванням негрошового коефіцієнта, передбаченого п. 164.5 ПК, – 1,219512 для ставки 18 %.

ПДФО утримує роботодавець, що видав кошти, за рахунок будь-якого оподатковуваного доходу (після його оподаткування) працівника за відповідний місяць, а в разі недостатності суми доходу – за рахунок оподатковуваних доходів наступних звітних місяців до повної сплати суми такого податку.

Надміру витрачені кошти є також об'єктом обкладення військовим збором за ставкою 1,5 %. Адже до доходів, визначених ст. 163 ПК, належать усі доходи, зазначені в п. 164.2 ПК. Але для

утримання військового збору натуральний коефіцієнт не застосовується. Військовий збір із суми надміру витрачених коштів також утримується за рахунок будь-якого іншого оподатковуваного доходу працівника.

У формі № 1ДФ надміру витрачені кошти відображають з ознакою доходу «118» (див. листи ДФС від 16.02.17 р. № 3874/7/99-99-13-01-01-17, від 13.03.17 р. № 5002/6/99-99-13-02-03-15).

Кошти, отримані працівником від роботодавця під звіт, не є базою для нарахування ЄСВ. Адже вони не належать ні до заробітної плати, ні до виплат за ЦПД (п. 1 ст. 7 Закону від 08.07.10 р. № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»).

Якщо під час відрядження працівник витратив власні кошти, то бухгалтерія має провести з ним остаточний розрахунок на підставі поданого Звіту.

Зверніть увагу: Звіт є підставою для списання з підзвітної особи заборгованості за виданими під звіт коштами та для відшкодування працівникові витрат, оплачених своїм коштом.

Оподаткування власних коштів, витрачених на госппотреби

Вище ми розглянули класичний приклад надання підзвітної суми працівникові. Але доволі частими є випадки придбання працівниками (наприклад, під час їх перебування у відрядженні) власним коштом товарів для виробничо-господарських потреб підприємства. Як у такому разі оподатковувати ці кошти?

Виходячи з Індивідуальної податкової консультації ДФС від 23.02.18 р. № 765/6/99-99-12-02-03-15/ІПК, яка викликала неабиякий резонанс, податківці вважають: якщо фізособою (працівником) придбання товарів для потреб юрособи **здійснено за рахунок власних коштів**, тобто юрособою (працедавцем) попередньо не видавалися кошти під звіт, то сума коштів, виплачених такій фізособі за ці товари, включається до його загального місячного (річного) оподатковуваного доходу як інші доходи та **оподатковується на загальних підставах**. При цьому зазначена сума коштів не є базою нарахування ЄСВ.

Тож чи дотримуватися такої позиції ДФС? Насамперед нагадаємо, що це – індивідуальна по-

даткова консультація. А отже, будь-який платник податку не зможе скористатися нею як підставою в разі перевірки інших контролерів, наприклад Держпраці.

Водночас це роз'яснення використовуватиметься податківцями під час документальних перевірок, адже воно надане центральним податковим органом. Тож не зважати на нього теж не варто. Тому маємо знати, як відстоювати свою позицію.

По-перше, слід згадати листи НБУ, Мінсоцполітики та Мінфіну щодо визначення відносин, які виникають між працівником та його роботодавцем у наведеному випадку.

Так, у листі НБУ від 14.09.16 р. № 18-0005/76945 зазначено, що між працівником та його роботодавцем у такому разі виникають цивільно-правові відносини (але без укладення договору доручення). Тому зазначені особи мають керуватися вимогами ст. 1159 та 1160 Цивільного кодексу (далі – ЦК), які передбачають відшкодування витрат підприємством, у разі якщо придбані товари (роботи, послуги) своєчасно та в повному обсязі оприбутковані та відображені в бухобліку підприємства.

Відповідно до ст. 1159 та 1160 ЦК особа, яка вчинила дії в інтересах іншої особи без її доручення, зобов'язана надати такій особі звіт про вчинення цих дій, а також має право вимагати відшкодування фактично зроблених витрат.

У листі Мінсоцполітики від 14.09.16 р. № 13517/0/14-16/13 зазначено: якщо трудовим договором встановлено обов'язок працівника купувати товар за власні кошти з подальшим відшкодуванням цих коштів роботодавцем (на підставі колективного або трудового договору, наказу керівника тощо), то такі відносини слід розглядати з урахуванням вимог законодавства про працю. Зокрема, ці кошти мають входити до загальної суми, яку роботодавець має виплатити працівникові в разі його звільнення.

Свою позицію висловив і Мінфін у листі від 01.12.16 р. № 31-11170-16-29/34246. На його думку, у разі придбання працівником за власні готівкові кошти товарів для потреб підприємства, використання власних коштів у відрядженні до бухгалтерської служби подається у визначені законодавством строки Звіт за формою, затвердженою Наказом № 841.

Якщо керівник підприємства підтвердив доцільність та обґрунтованість здійснених працівником

витрат та затвердив Звіт, бухгалтерська служба відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Мінфіну від 30.11.99 р. № 291, відображає в бухобліку зобов'язання перед підзвітною особою, визнане підприємством, за кредитом субрахунка 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

Отже, кошти, видані під звіт для виконання окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок роботодавця, та власні кошти працівника, витрачені з такою метою та відшкодовані роботодавцем, мають **однакову правову природу** й повинні оподатковуватися за однаковим порядком.

По-друге, пп. «б» пп. 170.9.1 ПК передбачає, що податковим агентом платника податку щодо оподаткування суми, виданої платнику податку під звіт для виконання окремих цивільно-правових дій від імені та за рахунок особи, що їх видала, та не повернутої ним протягом встановленого пп. 170.9.2 ПК строку, є особа, що її видала **в сумі, що перевищує суму фактичних витрат** платника податку на виконання таких дій.

Як бачимо, оподаткуванню підлягає лише **сума перевищення** виданої суми над фактично витраченою та не повернутою роботодавцю. У разі ж витрачання власних коштів працівника перевищення не утворюється. Тому власні кошти фізособи, витрачені в інтересах роботодавця, за умови належного звітування та документального підтвердження не мають включатися до його загального оподаткованого доходу на підставі пп. 165.1.11 ПК.


На користь платника податку свідчить і ухвала ВАСУ від 21.10.15 р. у справі № К/9991/46477/12, в якій зазначено, що суд виходив з того, що витрачання власних коштів працівником для вирішення господарських питань підприємства відповідає договору доручення, а кошти, виплачені особі як покриття витрат, понесених нею на погашення заборгованості перед контрагентом позивача, підпадають під дохід, який **не включається до складу загального оподаткованого доходу і не може вважатися додатковим благом, оскільки носить компенсаційний характер**.

Підсумовуючи вищесказане, робимо висновки, що платники податків мають низку вагомих аргументів на свою користь у разі, якщо доведеться виборювати свою позицію в судовому порядку. Або вибір – погодитися з думкою податківців.

Коли працівникові мають компенсувати витрату власних коштів на госппотреби та у відрядженні

На інформаційно-довідковому ресурсі ДФС нещодавно розміщено повідомлення (див. ЗІР, категорія 109.14), що питання відшкодування витрат, понесених працівником під час придбання товарів для підприємства, та інші питання правомірності використання власних готівкових коштів працівниками підприємства для вирішення виробничих (господарських) питань **стосуються майнових відносин між суб'єктом господарювання та працівником і регулюються ЦК.**

А ось нормами ПК та Положення № 148 ці питання не регулюються, і, відповідно, вони не належать до компетенції контролюючих органів.

 **Тож коли саме підприємство зобов'язане відшкодувати витрати, здійснені власним коштом працівника (власника), зокрема, у відрядженні, для придбання товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ) і оплату послуг на користь підприємства?**

Звернімося до ЦК, на який посилається ДФС. А саме – ст. 530. Тут сказано: якщо в зобов'язанні встановлено строк (термін) його виконання, то воно підлягає виконанню в цей строк. Тобто, якщо **наказами та іншими документами** роботодавця, а також договором доручення **встановлено строк компенсації** працівникові понесених ним на користь роботодавця витрат, то він і буде строком, протягом якого роботодавець має компенсувати витрати працівника. Якщо ж такий строк зазначеними документами не встановлено, то працівник відповідно до ч. 2 ст. 530 ЦК має право вимагати здійснення компенсації в будь-який час. Роботодавець повинен виконати

такий обов'язок **у семиденний строк від дня пред'явлення вимоги.**

Оскільки в нашій ситуації працівник діє від імені підприємства, усі первинні документи (накладна на відпуск, податкова накладна, товарний чек, квитанції, розрахункові квитанції тощо) повинні бути складені не на його ім'я, а на ім'я підприємства. Тому працівникові й потрібно видати довіреність, на підставі якої він має право діяти від імені підприємства.

Тепер розглянемо, як оформити документально дії працівника, направлені на виконання доручення. Це важливо, оскільки грамотно оформлені документи дозволять у подальшому уникнути непорозумінь із представниками контролюючих органів.

Після виконання доручення працівник повинен передати підприємству всі придбані у зв'язку з виконанням доручення ТМЦ та подати звіт із доданими до нього документами, що підтверджують понесені витрати (ст. 1006 ЦК). Норми ЦК не конкретизують питання щодо форми цього звіту.

Однак у такому разі, незважаючи на те що йдеться не про кошти, видані працівникові під звіт, згідно з листами Міндоходів від 01.10.13 р. № 4878/Т/99-99-17-02-01-14 та Мінфіну від 01.12.16 р. № 31-11170-16-29/34246 має складатися та подаватися у визначені законодавством строки саме Звіт за формою, затвердженою Наказом № 841. Тож радимо так і діяти.

Звіт, затверджений керівником, і буде підставою для відшкодування працівникові власних коштів, витрачених в інтересах підприємства. Підприємством визнається заборгованість, що фіксується за кредитом субрахунка **372** «Розрахунки з підзвітними особами».

ВИСНОВКИ



1. Кошти, які працівник витратив на виконання виробничо-господарських доручень, не є його доходом за умови належного звітування та документального підтвердження витрат. Такі кошти мають бути відшкодовані працівникові незалежно від того, чи видавалися під звіт кошти на здійснення такого доручення.

2. Для відображення в бухгалтерії витрат, понесених працівником в інтересах підприємства, необхідно надати Звіт в загальні строки, передбачені законодавством, – до закінчення 5-го банківського дня, що настає за днем, у якому виконано цивільно-правову дію за дорученням (пп. 170.9.2 ПК).

3. Строк компенсації витрачених працівником коштів рекомендуємо обумовити договором доручення або наказом по підприємству. Адже якщо такий строк не встановлено, то працівник має право вимагати здійснення компенсації в будь-який час, а роботодавець повинен буде виконати такий обов'язок у семиденний строк від дня пред'явлення вимоги. ■