

**Надежда ФИЛИППОВСКИХ**, начальник отдела таможенного контроля и налогового контроля за операциями физических лиц в сфере ВЭД  
Управления планирования и контрольно-проверочной работы  
Департамента налогов и сборов с физических лиц



## ПИТАНИЕ МЕХАНИЗАТОРОВ: ОБЛАГАТЬ ЛИ НДС?

**Сельхозпредприятие начало проведения полевых работ, в связи с чем возникла потребность в организации питания работников, в частности механизаторов. Согласно составленному меню им предлагается по два вида горячих блюд (борщ, суп), мясных блюд, гарнира и напитков. Будет ли считаться такое питание дополнительным благом и должно ли оно облагаться НДС?**

Отношения, возникающие в сфере взимания налогов и сборов, регулируются Налоговым кодексом (далее – НК).

Заметим, что положения относительно питания работников сельхозпредприятий, в частности механизаторов, целесообразно включить в колдоговор, предусмотрев в нем порядок осуществления питания, его сумму и т. п.

Если колдоговором предусмотрено питание работников за счет работодателя и определена фиксированная стоимость такого питания (например, стоимость обеда – 75 грн.), то оплата и/или дотации на питание работников относятся к выплатам социального характера и являются составляющей фонда оплаты труда как поощрительные и компенсационные выплаты (пп. 2.3.4 Инструкции по статистике заработной платы, утвержденной приказом Госкомстата от 13.01.04 г. № 5).

Вместе с тем налогообложение доходов физических лиц регламентируется разд. IV НК, согласно пп. 162.1.1 которого налогоплательщиками являются, в частности, физические лица – резиденты, получающие доходы из источника их происхождения в Украине.

В таком случае стоимость питания облагается НДС в составе зарплаты согласно п. 164.6 НК. Однако заметим, что стоимость безвозмездного лечебно-профилактического питания, которым работодатель обеспечивает налогоплательщика согласно ст. 7 Закона от 14.10.92 г. № 2694-XII «Об охране труда», не включается в общий месячный (годовой) налогооблагаемый доход налогоплательщика (пп. 165.1.9 НК). Кроме того, в базу налогообложения не включаются другие доходы, ко-

торые согласно НК не включаются в состав общего месячного (годового) налогооблагаемого дохода (пп. 165.1.49 НК).

Согласно пп. 163.1.1 НК объектом налогообложения резидента является общий месячный (годовой) налогооблагаемый доход.

Перечень доходов, которые включаются в общий месячный (годовой) налогооблагаемый доход налогоплательщика, определен в п. 164.2 НК. К ним относится и доход, полученный налогоплательщиком как дополнительное благо (кроме случаев, предусмотренных ст. 165 НК) в виде стоимости, в частности, питания, безвозмездно полученного налогоплательщиком, кроме случаев, определенных НК для налогообложения прибыли предприятий (пп. «б» пп. 164.2.17 НК).

Дополнительное благо – это денежные средства, материальные или нематериальные ценности, услуги, другие виды дохода, которые предоставляются налогоплательщику налоговым агентом, если такой доход не является зарплатой и не связан с выполнением обязанностей трудового найма, не является вознаграждением по гражданско-правовым договорам (пп. 14.1.47 НК). Такой доход облагается налогами в составе общего месячного (годового) налогооблагаемого дохода налогоплательщика на общих основаниях по ставке 18 % (пп. 164.2.17, п. 167.1 НК).

Если дополнительные блага предоставляются в неденежной форме, то сумма налога объекта налогообложения исчисляется по правилам, определенным п. 164.5 НК.

Кроме того, доходы, определенные ст. 163 НК, являются объектом обложения военным сбором

(далее – ВС) (пп. 1.2 п. 16<sup>1</sup> подразд. 10 разд. XX НК). Вместе с тем нормами п. 16<sup>1</sup> подразд. 10 разд. XX НК не предусмотрено применение для ВС коэффициента, определенного п. 164.5 НК.

Налоговый агент, который начисляет (выплачивает) налогооблагаемый доход в пользу налогоплательщика, обязан уплатить в бюджет НДС и ВС в полном объеме согласно порядку, определенному ст. 168 НК.

Заметим, что определение понятий, которые употребляются в НК, приведено в ст. 14 НК. Однако отдельного определения понятия «питание по принципу «шведского стола» здесь нет.

Вместе с тем пп. 14.1.54 НК определяет понятие «доход с источником происхождения из Украины». Это какой-либо доход, полученный резидентами или нерезидентами, в том числе от любых видов

их деятельности на территории Украины (включая выплату (начисление) вознаграждения иностранными работодателями), ее континентальном шельфе, в исключительной (морской) экономической зоне.

Учитывая указанное, предприятие самостоятельно контролирует питание своих работников и согласно законодательству должно применить соответствующие нормы налогообложения.

Итак, если колдоговором предусмотрено питание работников за счет работодателя, но не определена его фиксированная стоимость, или же если колдоговором вообще не предусмотрено питание работников, то такое питание считается дополнительным благом, включается в общий месячный налогооблагаемый доход налогоплательщика и облагается НДС по ставке 18 %, определенной п. 167.1 НК.



### КОММЕНТАРИЙ РЕДАКЦИИ

Как видим из ответа на вопрос, налоговики делают однозначные заключения: если питание работников за счет работодателя предусмотрено колдоговором и определена его фиксированная стоимость, то стоимость питания является составляющей фонда оплаты труда и облагается **в составе зарплаты** НДС по ставке 18 % и ВС по ставке 1,5 %.

Если колдоговором не предусмотрено питание работников за счет работодателя или предусмотрено, но не определена его фиксированная стоимость, то такое питание считается **дополнительным благом**, включается в общий месячный налогооблагаемый доход налогоплательщика и облагается НДС по ставке 18 % с применением натурального коэффициента (п. 164.5 НК) и ВС по ставке 1,5 %, для которого применения коэффициента не предусмотрено.

Поэтому по мнению ГФС питание являются объектом обложения НДС и ВС в любом случае, но на основании разных норм НК. Исключение – стоимость безвозмездного лечебно-профилактического питания.

В других случаях, в частности в случае питания работников по принципу «шведского стола», нужно руководствоваться общими нормами НК, которые не содержат отдельного определения такого понятия.

А среди перечня доходов, которые не включаются в налогооблагаемый доход физического лица согласно ст. 165 НК, нет такого дохода, как питание работников по принципу «шведского стола». Поэтому оно является дополнительным благом, которое облагается НДС и ВС. Кстати, с ЕСВ такая же история. Хотя в комментируемой консультации об ЕСВ речи не идет, в своих ИНК ГФС подчеркивает: поскольку перечень видов выплат, которые осуществляются за счет средств работодателя, на которые не начисляется ЕСВ, не содержит расходов на безвозмездное питание, нужно начислять ЕСВ (см. Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 06.09.18 г. № 3881/6/99-99-13-02-03-15/ІПК).

Позволим себе не согласиться с такими выводами ГФС, которые противоречат не только ее же более ранним заключениям, но и позиции суда.

Напомним, что ранее ГФС соглашалась, что **налогообложение доходов физлиц, в частности в виде дополнительного блага, осуществляется только в случае их получения непосредственно конкретным налогоплательщиком. Если же документально подтвердить получение дохода невозможно, то и объекта налогообложения не возникает, доход не является персонифицированным и не облагается НДФЛ.** Поэтому налогообложение обедов зависит от наличия подтверждения, что конкретные лица получили доход (обед), а также подтверждение размера такого дохода (см. письмо ГФС от 23.11.16 г. № 25307/6/99-99-13-02-03-15).

И это – вполне логично, ведь без персонификации дохода невозможно сосчитать, кто сколько съел. Для определения же базы налогообложения, которая, кстати, является обязательным элементом налогов и сборов, нужны конкретные стоимостные, физические и другие характеристики объекта налогообложения (пп. 7.1.3, п. 23.1 НК).

Но в последних разъяснениях ГФС прослеживаются уже противоположные выводы: доход надо начислять и облагать налогами, потому что он является дополнительным благом. В частности, об этом речь идет, в частности, в Индивидуальных налоговых консультациях ГФС от 26.12.17 г. № 3151/ІПК/28-10-01-03-11 (далее – ИНК № 3151) и от 06.09.18 г. № 3881/6/99-99-13-02-03-15/ІПК. С этим не соглашаются ни налогоплательщики, ни суды.

Так, ИНК № 3151, предоставленная предприятию Офисом крупных налогоплательщиков ГФС, была обжалована в суде и отменена постановлением Харьковского апелляционного административного суда по делу № 820/764/18.

Суд сделал окончательный вывод, что стоимость безвозмездного питания по принципу «шведского стола» не является дополнительным благом в понимании пп. 14.1.47 НК, не включается в состав общего налогооблагаемого дохода и не может рассматриваться как база для начисления ЕСВ и ВС.

Однако ГФС не успокоилась и вместо отмененной ИНК выдала новую индивидуальную налоговую консультацию от 05.09.18 г. № 3853/6/99-99-13-02-03-15/ІПК. В ней налоговики соглашались с решением суда и отмечают, что питание по принципу «шведского стола» **не является дополнительным благом.**

Вместе с тем они утверждают: стоимость такого питания включается в общий месячный (годовой) налогооблагаемый дохода **как прочий доход**, который облагается НДФЛ и ВС на общих основаниях и является базой начисления ЕСВ.

Они считают, что невозможность персонифицировать полученный доход не освобождает работника от уплаты соответствующих налогов и сборов. Однако ответ на вопрос: «Как определить базу налогообложения», налоговики так и не дают.

Однако и эта ИНК также была отменена решением Харьковского окружного административного суда по делу № 520/8584/18 от 29.01.19 г. И так, суды до сих пор не соглашаются с позицией ГФС и считают ее необоснованной. Но это не означает, что на нее можно не реагировать, ведь, скорее всего, свое несогласие нужно будет отстаивать в суде. А потому нужно тщательно документально обосновать свою позицию, изучив для этого, в частности, материалы выигранного дела.