

Надія ФІЛІПОВСЬКИХ, начальник відділу митного контролю та податкового контролю за операціями фізичних осіб у сфері ЗЕД
Управління планування та контрольно-перевірочної роботи
Департаменту податків і зборів із фізичних осіб



ХАРЧУВАННЯ МЕХАНІЗАТОРІВ: ЧИ ОБКЛАДАТИ ПДФО?

Сільгосппідприємство розпочало проведення польових робіт, у зв'язку із чим виникла потреба в організації харчування працівників, зокрема механізаторів. Згідно зі складеним меню їм пропонується по два види гарячих страв (борщ, суп), м'ясних страв, гарніру та напоїв. Чи вважатиметься таке харчування додатковим благом та чи має воно обкладатися ПДФО?

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються Податковим кодексом (далі – ПК).

Зауважимо, що положення щодо харчування працівників сільгосппідприємств, зокрема механізаторів, доцільно включити до колективного договору, передбачивши в ньому порядок здійснення харчування, його суму тощо.

Якщо колективним договором передбачено харчування працівників коштом роботодавця і визначено фіксовану вартість такого харчування (наприклад, вартість обіду – 75 грн.), то оплата та/або дотації на харчування працівників належать до виплат соціального характеру та є складовою фонду оплати праці як заохочувальні та компенсаційні виплати (пп. 2.3.4 Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держкомстату від 13.01.04 р. № 5).

Водночас оподаткування доходів фізичних осіб регламентується розд. IV ПК, відповідно до пп. 162.1.1 якого платниками податку є, зокрема, фізичні особи – резиденти, які отримують доходи із джерела їх походження в Україні.

У такому разі вартість харчування обкладається ПДФО у складі зарплати відповідно до п. 164.6 ПК. Однак зауважимо, що вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування, яким роботодавець забезпечує платника податку відповідно до ст. 7 Закону від 14.10.92 р. № 2694-XII «Про охорону праці», не включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку (пп. 165.1.9 ПК). Крім того, до бази оподаткування не включаються інші до-

ходи, які згідно з ПК не включаються до складу загального місячного (річного) оподатковуваного доходу (пп. 165.1.49 ПК).

Відповідно до пп. 163.1.1 ПК об'єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід.

Перелік доходів, що включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку, визначено в п. 164.2 ПК. До них належить і дохід, отриманий платником податку як додаткове благо (крім випадків, передбачених ст. 165 ПК) у вигляді вартості, зокрема, харчування, безоплатно отриманого платником податку, крім випадків, визначених ПК для оподаткування прибутку підприємств (пп. «б» пп. 164.2.17 ПК).

Додаткове благо – це кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги, інші види доходу, що надаються платнику податку податковим агентом, якщо такий дохід не є зарплатою та не пов'язаний із виконанням обов'язків трудового найму, не є винагородою за цивільно-правовими договорами (пп. 14.1.47 ПК). Такий дохід оподатковується у складі загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку на загальних підставах за ставкою 18 % (пп. 164.2.17, п. 167.1 ПК).

Якщо додаткові блага надаються в негрошовій формі, то сума податку об'єкта оподаткування обчислюється за правилами, визначеними п. 164.5 ПК.

Крім того, доходи, визначені ст. 163 ПК, є об'єктом обкладення військовим збором (далі – ВЗ)

(пп. 1.2 п. 16¹ підрозд. 10 розд. XX ПК). Водночас нормами п. 16¹ підрозд. 10 розд. XX ПК не передбачено застосування для ВЗ коефіцієнта, визначеного п. 164.5 ПК.

Податковий агент, який нараховує (виплачує) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний сплатити до бюджету ПДФО і ВЗ у повному обсязі відповідно до порядку, визначеного ст. 168 ПК.

Зауважимо, що визначення понять, які вживаються в ПК, наведено у ст. 14 ПК. Однак окремого визначення поняття «харчування за принципом «шведського столу» тут немає.

Водночас пп. 14.1.54 ПК визначає поняття «дохід із джерелом походження з України». Це будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів

їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні.

З огляду на зазначене підприємство самостійно контролює харчування своїх працівників та згідно із законодавством має застосувати відповідні норми оподаткування.

Отже, якщо колдоговором передбачено харчування працівників коштом роботодавця, але не визначено його фіксованої вартості, або ж якщо колдоговором взагалі не передбачено харчування працівників, то таке харчування вважається додатковим благом, включається до загального місячного оподаткованого доходу платника податку та обкладається ПДФО за ставкою 18 %, визначеною п. 167.1 ПК.



КОМЕНТАР РЕДАКЦІЇ

Як бачимо з відповіді на запитання, податківці роблять однозначні висновки: якщо харчування працівників коштом роботодавця передбачено колдоговором і визначено його фіксовану вартість, то вартість харчування є складовою фонду оплати праці та обкладається **у складі зарплати** ПДФО за ставкою 18 % та ВЗ за ставкою 1,5 %.

Якщо колдоговором не передбачено харчування працівників коштом роботодавця або передбачено, але не визначено його фіксованої вартості, то таке харчування вважається **додатковим благом**, включається до загального місячного оподаткованого доходу платника податку та обкладається ПДФО за ставкою 18 % із застосуванням натурального коефіцієнта (п. 164.5 ПК) та ВЗ за ставкою 1,5 %, для якого застосування коефіцієнта не передбачено.

Тому на думку ДФС, харчування є об'єктом обкладення ПДФО та ВЗ у будь-якому разі, але на підставі різних норм ПК. Виняток – вартість безоплатного лікувально-профілактичного харчування.

В інших випадках, зокрема в разі харчування працівників за принципом «шведського столу», слід керуватися загальними нормами ПК, які не містять окремого визначення такого поняття.

А серед переліку доходів, які не включаються до оподаткованого доходу фізичної особи відповідно до ст. 165 ПК, немає такого доходу, як харчування працівників за принципом «шведського столу». Отже, це є додатковим благом, яке обкладається ПДФО та ВЗ. До речі, з ЄСВ така сама історія. Хоча в коментованій консультації про ЄСВ не йдеться, у своїх ІПК ДФС наголошує: оскільки перелік видів виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавця, на які не нараховується ЄСВ, не містить витрат на безоплатне харчування, потрібно нараховувати ЄСВ (див. Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 06.09.18 р. № 3881/6/99-99-13-02-03-15/ІПК).

Дозволимо собі не погодитися з такими висновками ДФС, які суперечать не лише її ж більш раннім висновкам, але й позиції суду.

Нагадаємо, що раніше ДФС погоджувалася, що **оподаткування доходів фізосіб, зокрема у вигляді додаткового блага, здійснюється лише в разі їх одержання безпосередньо конкретним платником податку. Якщо ж документально підтвердити отримання доходу неможливо, то й об'єкта оподаткування не виникає, дохід не є персоніфікованим та не обкладається ПДФО.** Тому оподаткування обідів залежить від наявності підтвердження, що конкретні особи отримали дохід (обід), а також підтвердження розміру такого доходу (див. лист ДФС від 23.11.16 р. № 25307/6/99-99-13-02-03-15).

І це – цілком логічно, адже без персоніфікації доходу неможливо порахувати, хто скільки з'їв. Для визначення ж бази оподаткування, яка, до речі є обов'язковим елементом податків та зборів, потрібні конкретні вартісні, фізичні та інші характеристики об'єкта оподаткування (пп. 7.1.3, п. 23.1 НК).

Але в останніх роз'ясненнях ДФС простежуються вже протилежні висновки: дохід треба нарахувати та оподатковувати, бо він є додатковим благом. Зокрема, про це йдеться в Індивідуальних податкових консультаціях ДФС від 26.12.17 р. № 3151/ІПК/28-10-01-03-11 (далі – ІПК № 3151) та від 06.09.18 г. № 3881/6/99-99-13-02-03-15/ІПК. Із цим не погоджуються ні платники податків, ні суди.

Так, ІПК № 3151, надану підприємству Офісом великих платників податків ДФС, було оскаржено в суді і скасовано постановою Харківського апеляційного адміністративного суду у справі № 820/764/18.

Суд зробив остаточний висновок, що вартість безоплатного харчування за принципом «шведського столу» не є додатковим благом у розумінні пп. 14.1.47 ПК, не включається до складу загального оподаткованого доходу і не може розглядатися як база для нарахування ЄСВ та ВЗ.

Проте ДФС не заспокоїлася й замість скасованої ІПК видала нову індивідуальну податкову консультацію від 05.09.18 р. № 3853/6/99-99-13-02-03-15/ІПК. У ній податківці погоджуються з рішенням суду і зазначають, що харчування за принципом «шведського столу» **не є додатковим благом.**

Водночас вони стверджують: вартість такого харчування включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу **як інший дохід**, що обкладається ПДФО і ВЗ на загальних підставах і є базою нарахування ЄСВ.

Вони вважають, що неможливість персоніфікувати отриманий дохід не звільняє працівника від сплати відповідних податків і зборів. Проте відповіді на запитання: «Як визначити базу оподаткування», податківці так і не дають.

Однак і цю ІПК також було скасовано рішенням Харківського окружного адміністративного суду у справі № 520/8584/18 від 29.01.19 р. Тож суди досі не погоджуються з позицією ДФС та вважають її необґрунтованою. Але це не означає, що на неї можна не реагувати, адже, скоріш за все, свою незгоду потрібно буде відстоювати в суді. А тому слід ретельно документально обґрунтувати свою позицію, вивчивши для цього, зокрема, матеріали виграної справи.