

Тему безоплатного харчування працівників ми розглядали вже не один раз (див. «АгроPRO», 2017 № 9, 2018 № 15, 2020 № 7). Але нещодавно до нас звернулося сільгосп-підприємство, керівник якого придбаває обіди за кошти з корпоративної картки. Тож ми вирішили детально розглянути саме цю ситуацію, а заодно нагадати порядок обліку й оподаткування таких операцій. Тим більше це актуально зважаючи на те, що позиція податківців стосовно оподаткування безоплатного харчування знову змінилася...

## ПРИДБАННЯ ОБІДІВ ЗА КОШТИ З КОРПОРАТИВНОЇ КАРТКИ ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Олена Жураківська,  
редактор



### Ситуація

Керівник сільгоспідприємства протягом жнив (2-3 тижні) придбаватиме в інших суб'єктів господарювання (в кафе, супермаркеті тощо) за кошти з корпоративної картки обіди для працівників, що працюють у полі. Обіди працівникам надаватимуться безоплатно (тобто їх вартість із заробітної плати не утримуватиметься). Розглянемо, як відобразити таку операцію в бухгалтерському обліку та які податкові наслідки вона матиме.

### ЧИ ПОТРІБЕН АВАНСОВИЙ ЗВІТ?

**З**віт про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, затверджений наказом Міністерства фінансів від 28.09.2015 р. № 841 (далі – авансовий звіт). Підзвітні особи складають цей звіт у будь-якому разі, незалежно від того, в якій формі вони отримали підзвітні кошти – готівкою з каси, на свою картку чи використали кошти з корпоративної картки. Адже на підставі авансового звіту та документів, які до нього додаються, підприємство оприбутковує придбані ТМЦ або визнає витрати, понесені підзвітними особами.

**Важливо!** Авансовий звіт має складати виключно особа, яка є держателем корпоративної картки, а не будь-яка інша. Тобто якщо корпоративну картку оформлено на директора підприємства, то саме він і повинен скласти авансовий звіт.

Кошти з корпоративної картки вважаються виданими під звіт з моменту зняття готівки з такої картки або з моменту здійснення розрахунку безпосередньо цією карткою (у кафе, магазині тощо). Зазначені операції в бухобліку відображаються проводкою: Дт 372 – Кт 311.

Кожна така операція відображається у виписці

банку за картковим рахунком, яка і буде тим первинним документом, що підтверджуватиме списання коштів з картрахунку. Однак у виписці видно лише факт списання певної суми коштів. А інформації про те, кому та за що було заплачено, у виписці немає. Тому працівник (у цьому випадку – директор) має додати до авансового звіту документи, які підтверджують, що та у кого він придбавав: чек ПРО, товарний чек, закупівельний акт тощо.

З аналізу пп. 170.9.2 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) випливає, що **авансові звіти потрібно оформлювати на кожну операцію із знімання коштів**. Строк подання авансового звіту – до закінчення п'ятого банківського дня, що настає за днем, у якому з корпоративної карти зняті грошові кошти, тобто підзвітна особа (директор) завершує виконання окремої цивільно-правової дії.

Якщо товари (продукти) закуповуються на суму:

- до 200 грн (без ПДВ) за один день, то до складу податкового кредиту можна включити суми ПДВ на підставі касового чеку без податкової накладної (п. 201.11 ПКУ);
- понад 200 грн (без ПДВ) за один день, то потрібно затребувати від продавця оформлення податкової накладної на придбані

товари (якщо, звичайно, продавець є платником ПДВ).

На підставі документів, доданих до авансових звітів, бухгалтерія оприбутковує в обліку придбані продукти харчування.

### ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ

Нагадаємо, що ключовим моментом у питанні оподаткування безоплатного харчування працівників є так звана «персоніфікованість» його надання.

Харчування за способом надання може бути:

- 1) **персоніфікованим** – надається зазвичай у формі комплексного обіду. При такому способі чітко відомо, хто з працівників, яку кількість, яких продуктів та на яку суму спожив;
- 2) **неперсоніфікованим** – за методом «шведського столу». Суть такої організації харчування полягає в тому, що працівники можуть із накритого на всіх столу обрати страви, кулінарні вироби і напої на власний розсуд та в довільній кількості.

В ситуації, що розглядається, можливі обидва варіанти. Тобто керівник може придбавати як комплексні обіди (по одному на кожного працівника), так і просто певні продукти харчування (хліб, ковбасу, овочі, напої тощо), які використовуватимуться для спільного обіду усіх працівників.

Далі розглянемо кожен варіант детально.

#### ПЕРСОНІФІКОВАНЕ ХАРЧУВАННЯ (КОМПЛЕКСНІ ОБІДИ)

Якщо обов'язок надання безоплатного харчування працівникам прописаний у трудовому або колективному договорах (у розділі «Оплата праці»), то таке харчування матиме «зарплатний» характер і **вважатиметься частиною зарплати** (пп. 2.3.4 Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Держстату від 13.01.2004 р. № 5).

Якщо ж у колективному/трудоному договорі про харчування не згадується, то можна оформити Положення про харчування працівників чи видати окремий наказ роботодавця, де прописати умови надання харчування та перелік працівників, яким воно надаватиметься. У такому разі, з точки зору оподаткування, харчування **вважатиметься додатковим благом**.

В обох випадках вартість отриманих харчів оподатковуватиметься ПДФО за ставкою 18% та військовим збором за ставкою 1,5% (пп. 165.1.39, п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

**Важливо!** Для цілей оподаткування вартість безоплатного харчування слід визначати на рівні звичайних цін (пп. 164.2.17 ПКУ). У наведеній ситуації це буде вартість придбання комплексних обідів. При цьому база оподаткування ПДФО визначатиметься з урахуванням підвищувального «натурального» коефіцієнта, який дорівнює 1,219512 (п. 164.5 ПКУ). Для обчислення суми військового збору застосовувати підвищувальний коефіцієнт не потрібно.

**Єдиний внесок** (далі – ЄВ) нараховується на суму нарахованої кожній застрахованій особі заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у тому числі в натуральній формі (п. 1 ст. 7 Закону України від 08.07.2010 р. № 2464-VI «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування»).

ДПС в ІПК від 06.09.2018 р. № 3881/6/99-99-13-02-03-15, від 05.09.2018 р. № 3853/6/99-99-13-02-03-15 наполягає на тому, що вартість персоніфікованого харчування в будь-якому випадку (і того, що передбачене трудовим договором, і того, що надається як додаткове благо) є базою для нарахування ЄВ. Адже оплата харчування є компенсаційною виплатою соціального характеру у натуральній формі, яка входить до фонду оплати праці.

Оскільки для утримання ПДФО потрібно застосовувати підвищувальний коефіцієнт, то, відповідно, нарахування доходу працівника в бухгалтерії також здійснюється із застосуванням такого коефіцієнта (див. Приклад 1). Тому **ЄВ доведеться нараховувати на вартість харчування, збільшену на підвищувальний коефіцієнт** – адже саме така сума доходу нараховується працівникові за даними бухгалтерського обліку.

Надання персоніфікованого харчування можна оформлювати раз на місяць накладною (актом приймання-передачі) на кожного працівника окремо або ж загальною відомістю про видачу обідів на всіх працівників із зазначенням по кожному працівникові вартості спожитих протягом місяця страв.

#### НЕПЕРСОНІФІКОВАНЕ ХАРЧУВАННЯ

Йдеться, як зазначалося вище, про так званий «шведський стіл», головною особливістю якого є неможливість визначення для кожного працівника вартості спожитої ним їжі.

Податківці з приводу оподаткування такого виду харчування в різні періоди висловлювали протилежні думки. Так, спочатку вони погоджувались з тим, що в разі надання харчування за системою

«шведського столу» оподатковуваний дохід не виникає, оскільки його неможливо персоніфікувати (див. листи ДФСУ від 22.03.2017 р. № 5683/6/99-99-13-02-03-15, від 23.11.2016 р. № 25307/6/99-99-13-02-03-15).

Потім у низці своїх роз'яснень (див. ІПК від 06.09.2018 р. № 3881/6/99-99-13-02-03-15/ІПК, від 15.11.2018 р. № 4828/6/99-99-13-02-03-15/ІПК, від 03.06.2019 р. № 2535/6/99-99-13-02-03-15/ІПК) вони наполягали на тому, що безоплатне харчування за принципом «шведського столу» є додатковим благом й оподатковується ПДФО, військовим збором і до того ж є базою для нарахування ЄВ.

Нарешті в Інформаційному листі № 2 від 06.02.2020 р. (<https://tax.gov.ua/data/files/250537.pdf>) ДПС визнала, що у разі неможливості встановлення сум отриманого доходу щодо кожної особи вартість харчування працівників не може розглядатися як об'єкт оподаткування.

У листі наведена така ситуація: податківці під час перевірки встановили, що працівники товариства отримали дохід як додаткове благо у вигляді вартості безоплатного харчування на загальну суму 1 млн грн. При цьому товариство як податковий агент не утримало ПДФО та військовий збір із такого доходу. Рада бізнес-омбудсмена (РБО) у зв'язку з перевіркою повідомила ДПС, що питання оподаткування харчування працівників за принципом так званого «шведського столу» є додатковим благом працівників підприємства **за умови персоніфікації конкретної фізичної особи** і ДПС погодилася з цим.

Втім, нема жодних гарантій, що через деякий час податкова знову не змінить свою позицію. А тому підприємству, яке надаватиме харчування за принципом «шведського столу» та при цьому не оподаткуватиме доходи працівників, слід бути готовим відстоювати свої інтереси під час перевірки.

А для цього рекомендуємо оформити наказ по підприємству щодо організації харчування працівників за принципом «шведського столу». У ньому потрібно зазначити, що харчування працівників здійснюється за вільним вибором запропонованих страв згідно з принципом самообслуговування. При цьому жодних документів, які хоча б якось персоніфікували отримувачів харчування (накладних відомостей тощо), оформлювати не потрібно.

Спожиті страви раз на місяць списуються на витрати періоду за актом списання.

**Зверніть увагу!** В цій ситуації йдеться про придбання страв у іншого суб'єкта господарювання, а не про самостійне приготування. Отже, якщо в накладній (чеку) на придбання буде зазначено, скажі-

мо, «картопля з котлетою» – 20 порцій (а саме стільки працівників у вас зайняті на польових роботах), то довести, що ви надавали харчування за принципом «шведського столу», навряд чи вдасться. Для організації «шведського столу» доцільно придбавати страви «непорційно», наприклад, «картопля тушкована» – 5 кг, «борщ» – 20 літрів і т.д.

### НАСЛІДКИ З ПДВ

**Я**кщо харчування є персоніфікованим (тобто оформлено документ про передачу харчів від підприємства працівникові), то наявна операція з безоплатного постачання, яка є об'єктом оподаткування ПДВ (п. 185.1 ПКУ).

Згідно з п. 188.1 ПКУ база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їхньої договірної вартості, але не може бути нижчою за:

- ціну їхнього придбання – для придбаних товарів;
- звичайні ціни – для самостійно виготовлених товарів/послуг.

Отже, якщо страви для безоплатного харчування працівників купуються в іншого суб'єкта господарювання (як у наведеній ситуації) – базою оподаткування є ціна їхнього придбання.

У разі безкоштовного постачання товарів (харчування) сільгоспприємство має скласти дві податкові накладні (п. 15 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Мініфіну від 31.12.2015 р. № 1307):

- ➔ першу – в загальному порядку виходячи з фактичної ціни постачання (ціна постачання дорівнюватиме нулю);
- ➔ другу – на суму, розраховану виходячи з перевищення звичайної ціни над фактичною ціною постачання (у наведеній ситуації – ціна придбання).

Оскільки постачання в цьому випадку здійснюється кінцевим споживачем, то сільгоспприємство має право згідно з нормою п. 201.4 ПКУ оформити (не пізніше останнього дня місяця) дві зведені податкові накладні.

Обидві податкові накладні підлягають реєстрації в ЄРПН.

На думку податківців, постачанням є також і надання харчування у формі «шведського столу» (лист ДФС від 23.11.2016 р. № 25311/6/99-99-13-02-03-15). Але ми з таким твердженням не погоджуємось. Адже в цьому випадку відсутній документально зафіксований факт постачання. Тобто нема видаткових накладних, відомостей тощо, за

якими продукти передавалися б від підприємства працівникам.

Тому вважаємо, що при наданні неперсоніфікованого харчування для оформлення податкових накладних в порядку, описаному вище, нема підстав.

Але, на нашу думку, в такому випадку слід нарахувати «компенсуючий» ПДВ відповідно до п. 198.5 ПКУ щодо вартості придбаних продуктів. Адже довести зв'язок таких витрат із господарською діяльністю буде досить складно.

### **Приклад 1** (персоніфіковане харчування)

Згідно з наказом сільгоспідприємство надає працівникам, зайнятим на зборі врожаю (20 осіб), безкоштовні комплексні обіди. Харчування придбавається щодня в кафе з розрахунком корпоративною карткою. Вартість одного обіду – 60 грн (у т. ч. ПДВ – 10 грн). За серпень 2021 року було придбано 420 обідів (20 осіб x 21 день) загальною вартістю 25 200 грн (у т. ч. ПДВ – 4 200 грн). Надання харчування трудовим (колективним) договором не передбачено (надається як додаткове благо).

Бухгалтерський облік цих операцій показано в таблиці:

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Керівник сплатив за придбані обіди коштами з корпоративної картки	372	311	25 200,00
2	Складено авансові звіти з підтвердними документами щодо витрачених коштів:			
2.1	Оприбутковано продукти харчування	209	372	21 000,00
2.2	Відображено податковий кредит (за наявності зареєстрованої податкової накладної від постачальника)	641/ПДВ	372	4 200,00
3	Видано обіди працівникам	377	209	21 000
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи з вартості придбання обідів	377	641/ПДВ	4 200
5	Нараховано працівникам дохід з урахуванням підвищувального коефіцієнта (25 200 грн x 1,219512)	949	663	30 731,70
6	Нараховано ЄВ на дохід працівників (30 731,70 грн x 22%)	949	651	6 760,97
7	Утримано:			
7.1	ПДФО (30 731,70 x 18%)	663	641/ПДФО	5 531,71
7.2	ВЗ (25200 x 1,5% ) із заробітної плати за звітний період	661	642	378,00
8	Сплачено до бюджету:			
8.1	ЄВ	651	311	6 760,97
8.2	ПДФО	641/ПДФО	311	5 531,71
8.3	ВЗ	642	311	378,00
9	Зарахування заборгованостей	663	377	25 200

### **Приклад 2** (неперсоніфіковане харчування)

Згідно з наказом сільгоспідприємство надає працівникам, зайнятим на зборі врожаю, харчування за принципом «шведського столу». За серпень 2021 року було придбано продуктів харчування для організації «шведського столу» на загальну суму 25 200 грн (у т. ч. ПДВ – 4 200 грн). Розрахунки здійснювались корпоративною карткою.

Бухгалтерський облік цих операцій показано в таблиці:

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1	Проводки 1-2.2 як показано у Прикладі 1			
.....				
3	Списано вартість придбаних продуктів харчування на витрати	949	209	21 000,00
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ за п. 198.5 ПКУ	949	641/ПДВ	4 200,00