

І. М. Артюр, А. А. Комаров, Співголови правління, сертифіковані аудитори
Т. М. Гладущенко, ст. аудитор, сертифікований аудитор
ЗАТ Аудиторська фірма „Перспектива-К”, м. Київ

Проблеми оподаткування діяльності їдальні на підприємстві

У статті розглянуто проблемні питання оподаткування діяльності їдальні на підприємстві, зокрема застосування звичайних цін, оподаткування продукції їдальні податком на додану вартість. Проаналізовано проблеми віднесення знижок із вартості харчування до доходів працівників та їх оподаткування.

їдальня, об'єкт соціальної інфраструктури, звичайні ціни, невиробничі основні фонди, господарська діяльність, фонд оплати праці

Внаслідок численних змін до податкового законодавства залишаються актуальними питання оподаткування діяльності об'єктів соціальної інфраструктури, до яких багато спеціалістів відносять і їдальні на підприємствах.

Їдальня на підприємстві є структурним підрозділом, діяльність якого відповідає коду виду економічної діяльності (КВЕД) 55.51.1 „Деятельность столовых на предприятиях и в учреждениях”. Згідно наказу Державного комітету України по економічній діяльності стандартизації, метрології та сертифікації N 441[1] „этот класс включает продажу пищи и напитков, обычно по сниженным ценам, для четко определенных групп лиц, как правило, объединенных по профессиональному признаку.” Згідно ст. 4. Закону України „Про господарські товариства”[2] та ст.82 Господарського кодексу України установчі документи господарського товариства повинні містити відомості про предмет його діяльності. Таким чином, діяльність їдальні має бути включена до статуту підприємства.

З іншого боку, їдальні є типовими закладами громадського харчування, тому питання організації обліку в них мають вирішуватись у відповідності до галузевої специфіки.

Останнім часом з'являються публікації [3-6], в яких розглядаються питання організації обліку у сфері громадського харчування у відповідності до вимог П(С)БО. Однак, питання обліку та оподаткування знижок із вартості, що надаються працівникам підприємства, не знайшли відображення у фаховій літературі. Тому мета даної статті полягає у вирішенні проблемних питань при обліку та оподаткуванні діяльності їдальні на підприємстві, а також віднесення знижок із вартості харчування до доходів працівників.

Оподаткування податком на прибуток. Відповідно до п. 4.1 Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” №334 (надалі – Закон №334)[7], “валовий дохід – загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за її межами”. Підпунктом 4.1.1 п. 4.1 Закону № 334 передбачено, що валовий дохід, зокрема, включає загальні доходи від продажу товарів

(робіт, послуг), у тому числі допоміжних та обслуговуючих виробництв, що не мають статусу юридичної особи.

Отже, суми виручки їдальні включаються до складу валового доходу підприємства. У відповідності до п. 7.4.3 Закону, такий валовий дохід має визнаватися підприємством з урахуванням звичайних цін.

Відповідно до підпункту 5.4.9 пункту 5.4 статті 5 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", із внесеними змінами та доповненнями, до валових витрат відносяться витрати платника податку на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності таких об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок такого платника податку на момент набрання чинності цим Законом.

До об'єктів соціальної інфраструктури, згідно з вказаним підпунктом, зокрема, відносяться приміщення, що використовуються платником податку для організації харчування працівників такого платника податку.

При цьому слід зазначити, що з введенням в дію Закону України від 24.12.2002 р. N 349-IV "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" (далі - Закон N 349) з 1 січня 2003 року норму підпункту 5.4.9 розширено в частині віднесення до валових витрат витрат платника податку на забезпечення основної діяльності об'єктів соціальної інфраструктури. Водночас пунктом 16 розділу II "Перехідні положення" Закону N 349 передбачено, що у 2003 році витрати, пов'язані із забезпеченням основної діяльності об'єктів соціальної інфраструктури, визначених у підпункті 5.4.9 пункту 5.4 статті 5 Закону, включаються до складу валових витрат платника податку у розмірі 50 відсотків від суми понесених витрат. Статтею 96 Закону України "Про Державний бюджет України на 2004 рік"[8] дію вказаного пункту продовжено до 1 січня 2005 року.

Таким чином, підприємство може віднести до валових витрат:

1. 100% витрат на утримання та експлуатацію об'єктів соціальної інфраструктури. Згідно листа ДПА [9] до таких витрат відносяться, зокрема, наступні види витрат (крім будь-якого ремонту):

- витрати на електроенергію;
- витрати на оплату комунальних послуг;
- заробітна плата та нарахування технічного персоналу;
- інші витрати, пов'язані з утриманням об'єкту у належному технічному стані.

2. 50% витрат на забезпечення основної діяльності об'єкта соціальної інфраструктури. Згідно листа ДПАУ [10], до таких витрат відносяться, зокрема, витрати на купівлю продуктів харчування, амортизація приміщення та обладнання (як об'єкта соціальної інфраструктури).

У відповідності до листа ДПАУ [11]: „Що стосується нарахування амортизаційних відрахувань на основні засоби соціально-побутового призначення, то Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" визначено, що не підлягають амортизації та провадяться за рахунок відповідних джерел фінансування витрати на придбання, ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих фондів (підпункт 8.1.4 статті 8). Під терміном "невиробничі фонди" слід розуміти капітальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку. Таким чином, з метою оподаткування не підлягають амортизації основні засоби, які відносяться до невиробничих фондів і не використовуються у господарській діяльності платника податку”.

Наведені в п.2.2, та 2.3. правила оподаткування застосовуються якщо їдальня на підприємстві розглядається як об'єкт соціальної інфраструктури. В той же час, якщо діяльність їдальні як структурного підрозділу є одним з видів господарської діяльності

підприємства, валові витрати, понесені таким підрозділом, на думку більшості спеціалістів, можуть визначатися за загальними правилами без обмежень.

Так, у відповідності до п.5.1. валові витрати включають суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. Згідно п. 5.2.1. До складу валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг).

У відповідності до п. 1.32. Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, господарська діяльність - будь-яка діяльність особи, направлена на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, у разі коли безпосередня участь такої особи в організації такої діяльності є регулярною, постійною та суттєвою. Під безпосередньою участю слід розуміти зазначену діяльність особи через свої постійні представництва, філіали, відділення, інші відокремлені підрозділи, а також через довірену особу, агента або будь-яку іншу особу, яка діє від імені та на користь першої особи.

Згідно з визначенням П(С)БО 1, доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Таким чином, якщо підприємство отримує грошові кошти від реалізації блюд та продуктів харчування, діяльність їдальні має розглядатися як господарська, а будь які витрати, понесені в процесі діяльності їдальні мають відноситися до валових витрат, або підлягати амортизації.

Застосування вищенаведених законодавчих норм, може бути ускладнене позицією ДПАУ [12], та окремими постановами ВАСУ [13], за якими збиткові операції періодично трактуються як такі, що не відносяться до господарської діяльності, із відповідним обмеженням по валовим витратам та податковому кредиту.

Таким чином, у випадках, коли дохід від діяльності їдальні не покриває витрат на її утримання, включення витрат до валових може бути не прийнято органами ДПАУ, що призведе до необхідності адміністративного оскарження.

У випадках, коли створення та фінансування їдальні передбачено колективним договором, частина відповідних витрат підприємства може бути віднесена до валових витрат як частина фонду оплати праці. У відповідності до п.2.3.4. Інструкції зі статистики заробітної плати[14] до фонду оплати праці включаються виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі: оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях.

Одночасно, згідно п.5.6.1. до складу валових витрат платника податку відносяться витрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку, які включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на виплату авторських винагород та виплат за виконання робіт (послуг), згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-які інші виплати в грошовій або натуральній формі, встановлені за домовленістю сторін.

Однак, для включення дотацій на харчування працівників до валових витрат як частини фонду оплати праці потребує персоніфікації таких дотацій, крім того вимагає

відповідного нарахування та сплати внесків до фондів соціального страхування, податку з доходів фізичних осіб.

Другою проблемою, тісно пов'язаною із збитковістю діяльності їдальні, є необхідність застосування звичайних цін при визначенні валового доходу та податкових зобов'язань з операцій по реалізації готових блюд та продуктів харчування.

У відповідності до п.1.20 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, звичайною вважається ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору. Якщо не доведене зворотнє, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню справедливих ринкових цін.

Таким чином, відпускна ціна готових блюд та продуктів харчування, встановлена по їдальні, на нашу думку, і має визнаватися звичайною. Це підтверджується також п.1.20.2, згідно якого „Для визначення звичайної ціни товару (робіт, послуг) використовується інформація про укладені на момент продажу такого товару (роботи, послуги) договори з ідентичними (однорідними) товарами (роботами, послугами) у співставних умовах.” Однак, підприємство не здійснює реалізацію готових блюд іншим, ніж працівники, особам за вищими цінами, що виключає можливість донарахування за результатами такого аналізу.

У той же час, враховуючи неоднозначність порядку визначення звичайних цін, органами ДПАУ можуть здійснюватися спроби визначення звичайних цін для їдальні наступним чином:

- на рівні, що відповідає фактичним витратам їдальні згідно даних бухгалтерського обліку;
- на рівні, що відповідає середнім цінам по аналогічних їдальнях підприємств міста.

Необхідно мати на увазі, що донарахування податкових зобов'язань платника податку податковим органом внаслідок визначення звичайних цін здійснюється за процедурою, встановленою законом для нарахування податкових зобов'язань за непрямыми методами. У відповідності до ст. 19.3.6. Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”[15], до 1 січня 2005 року діяло правило, за яким якщо платник податків відмовляється узгодити податкове зобов'язання, нараховане податковим органом з використанням непрямого методу, податковий орган зобов'язаний звернутися до суду з позовом про визнання такої суми податкового зобов'язання. При цьому обов'язок доведення того, що таке нарахування було зроблено належним чином, покладається на податковий орган.

Таким чином, ми вважаємо, що фактично встановлений підприємством рівень цін на готові блюда та продукти харчування в їдальні відповідає звичайній ціні. Валовий дохід визначається, виходячи із фактичної виручки їдальні за загальними правилами.

Оподаткування податком на додану вартість. Відповідно до п. 3.1.1 ст. 3 Закону України "Про податок на додану вартість" [16] (надалі – Закон №168) об'єктом оподаткування є операції платників податку з продажу товарів (робіт, послуг) на митній території України. ДПАУ в своєму листі [17] наполягає на тому, що база обкладення податком на додану вартість операцій з надання послуг харчування працівникам визначається, виходячи із фактичної ціни операції, але не нижчої за звичайні ціни.

Порядок застосування звичайних цін для визначення ПДВ аналогічний податку на прибуток, і розглянутий вище.

Відповідно до п. 7.4.1 ст. 7.4 Закону №168, податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, сплачених (нарахованих) платником податку у звітному

періоді у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких відноситься до складу валових витрат або основних фондів чи нематеріальних активів, що підлягають амортизації.

Таким чином, визначення податкового кредиту залежить від політики підприємства щодо валових витрат по їдальні. Якщо підприємством їдальня класифікується як об'єкт соціальної інфраструктури, то, відповідно:

- підприємство включає до податкового кредиту 100% ПДВ, сплаченого в зв'язку із утриманням та експлуатацією об'єктів соціальної інфраструктури;
- підприємство включає до податкового кредиту 50% ПДВ, сплаченого в зв'язку із забезпеченням основної діяльності об'єкта соціальної інфраструктури;
- підприємство не включає до податкового кредиту ПДВ, сплачений в зв'язку із понесенням витрат капітального характеру.

Якщо діяльність їдальні розглядається як частина господарської діяльності, то підприємство включає до податкового кредиту 100% сум ПДВ, сплачених в зв'язку із утриманням та експлуатацією об'єктів соціальної інфраструктури, забезпеченням основної діяльності об'єкта соціальної інфраструктури та витрат капітального характеру.

Оподаткування податком на доходи фізичних осіб. У відповідності до пункту 4.2.9 статті 4 Закону України “Про податок з доходів фізичних осіб”[18] вартість безоплатно отриманих товарів (робіт, послуг), а також суми знижки з ціни (вартості) товарів (послуг), що перевищує звичайну, розраховану за правилами визначення звичайних цін (у розмірі такої знижки), крім випадків, є додатковим благом, і має включатися до оподатковуваного доходу працівника.

Відповідно, постає питання про необхідність оподаткування різниці між фактичними витратами, що понесені їдальнею та встановленою вартістю блюд.

Відповідь на дане запитання залежить від того, чи прийняті підприємством для визначення валового доходу та податкових зобов'язань звичайні ціни на рівні встановленої вартості блюд. Якщо встановлена вартість блюд визнається звичайною вартістю, то відсутній факт будь якої знижки, а відповідно, і об'єкта оподаткування податком на доходи фізичних осіб.

Якщо органами ДПАУ звичайна ціна буде визнана на рівні, що перевищує встановлену вартість блюд, відповідна різниця може бути признана як додаткове благо. Таке визнання, на погляд аудитора, надає підприємству право на включення відповідної різниці до валових витрат як частини фонду оплати праці.

В зв'язку із відсутністю персоніфікації виплат такого додаткового блага, включення відповідних сум до доходів конкретних працівників, на думку аудитора, є неможливим, що однак, не завадить контролюючим органам застосувати штрафні санкції до підприємства.

Таким чином, аналіз законодавства з питань оподаткування діяльності їдальні на підприємстві свідчить про те, що оподаткування залежить в першу чергу від збитковості (перевищення видатків над доходами) діяльності їдальні.

Хоча формально витрати їдальні як елемента господарської діяльності підприємства, на думку аудитора, можуть бути віднесені до валових витрат (з відповідним правом на податковий кредит) незалежно від наявності збитку/прибутку, збитки можуть враховуватися органами ДПАУ для визначення рівня звичайних цін, що впливає на валовий дохід, податкові зобов'язання, податок на доходи фізичних осіб та внески до фондів соціального страхування.

У зв'язку з цим, основним напрямком оптимізації оподаткування діяльності їдальні, на наш погляд, є зниження облікової собівартості готових блюд та продуктів харчування їдальні до рівня встановлених цін. Таке зменшення:

- знижує можливий рівень звичайних цін, що може бути визначений органами ДПАУ, та відповідно валового доходу та податкових зобов'язань;
- знижує величину додаткового блага та відповідно податку з доходів фізичних осіб і внесків до фондів соціального страхування.

Список літератури

1. Наказ Державного комітету України по економічній діяльності стандартизації, метрології та сертифікації N 441
2. Закон України „Про господарські товариства” № 1576 від 19.09.1991 р.
3. В. Карпова. Столовая в Украине: налоговая специфика. / «Бухгалтер», ноябрь (II) 2004 г.- № 42 (282). - с. 37.
4. Кучерак Д. Использование первичных документов в общественном питании / Главбух. - № 4 (158). - январь, 2002 г. - С. 33-49.
5. Маскутов С. Учет в общественном питании: есть ориентиры! / Вестник бухгалтера и аудитора Украины. - № 19. - октябрь, 2003 г. - С.7-9.
6. Лисюк О., Чацкіс Ю. Облік виробництва сировини і товарів у підприємствах громадського харчування: рах. 23 чи 28. / Бух облік і аудит. - № 8. - 2001. - С. 28-31.
7. Закон України ""Про оподаткування прибутку підприємств" № 334/94-ВР від 28.12.1994р.
8. Закон України "Про Державний бюджет України на 2004 рік" від 27.11.2003 р. N 1344-IV.
9. Лист ДПАУ №3133/6/15-1116 від 01.06.1999р.
10. Лист ДПАУ N 279/6/15-1316 від 16.01.2004 року
11. Лист ДПАУ N 3357/11/15-2116 від 03.04.98
12. Постанова Верховного Суду України від 26.11.2002 р. у справі N 20-6/030 та від 26.11.2002 р. N 20-6/31
13. Лист ДПАУ від 27.04.2004 N 7522/7/23-6217 „Щодо врахування у податковому обліку операцій з реалізації товарів за цінами нижче цін придбання” (нині скасований)
14. Інструкції зі статистики заробітної плати, Наказ Держкомстату України 13.01.2000 №5
15. Закон України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” №2181 від 21.12.2000р.
16. Закон України "Про податок на додану вартість" № 168/97-ВР від 03.04.97р.
17. Лист ДПАУ №10369/7/22-3217 від 27.07.2000
18. Закон України “Про податок з доходів фізичних осіб” № 889 від 22.05.2003р.

In the article the problem questions of taxation of activity of dining-room are considered on an enterprise, in particular application of ordinary prices, taxation of dining-room by a tax on the added cost. The problems of taking of discounts are analysed from the cost of feed to the profits of workers and their taxation.

В статье рассмотрены проблемные вопросы налогообложения деятельности столовой на предприятии, в частности применение обычных цен, налогообложение столовой налогом на прибавленную стоимость. Проанализированы проблемы отнесения скидок из стоимости питания к доходам работников и их налогообложения.