

ДЕРЖАВНА ФІСКАЛЬНА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ЛИСТ

від 18.09.2014 р. N 3640/6/99-99-17-03-03-15

Щодо оподаткування військовим збором

Державна фіскальна служба України розглянула лист щодо надання узагальнюючої податкової консультації з питання оподаткування військовим збором доходів фізичних осіб та повідомляє таке.

Відповідно до п.п. 14.1.173 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі - Кодекс) узагальнююча письмова податкова консультація - це оприлюднення позиції контролюючого органу, що склалася за результатами узагальнення податкових консультацій, наданих платникам податків.

Центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, проводить періодичне узагальнення податкових консультацій, які стосуються значної кількості платників податків або значної суми податкових зобов'язань, та затверджує наказом узагальнюючі податкові консультації, які підлягають оприлюдненню, у тому числі за допомогою інтернет-ресурсів (п. 52.6 ст. 52 Кодексу).

Керуючись ст. 52 Кодексу та з метою забезпечення єдиного підходу до практичного застосування норм податкового законодавства, повідомляємо, що Державною фіскальною службою України з порушеного питання підготовлено проект узагальнюючої податкової консультації, який на виконання вимог п. 34 Положення "Про Державну фіскальну службу України", затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 року N 236, направлено на погодження Міністерству фінансів України. У

разі погодження узагальнюючої податкової консультації вона буде оприлюднена, у тому числі за допомогою інтернет-ресурсів.

Щодо питань, порушених у листі повідомляємо таке.

Законом України від 31 липня 2014 року N 1621-VII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України" (далі - Закон N 1621) підрозділ 10 Розділу XX Перехідних положень Кодексу доповнено п. 16¹, яким передбачено, що тимчасово, до 1 січня 2015 року, встановлюється військовий збір.

Відповідно до п.п. 1.1 п. 16¹ підрозділу 10 Розділу XX Кодексу платниками збору є особи, визначені п. 162.1 ст. 162 Кодексу, а саме фізична особа - резидент (нерезидент), яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні, податковий агент.

Об'єктом оподаткування збором є, зокрема, доходи у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами (п.п. 1.2 п. 16¹ підрозділу 10 Розділу XX Кодексу).

Законодавство про працю складається з Кодексу законів про працю України (далі - КЗпП) та інших актів законодавства України, прийнятих відповідно до нього.

Вступаючи у трудові відносини з підприємством, працівники укладають трудові договори.

Згідно з ст. 21 КЗпП трудовий договір - це угода між працівником і власником підприємства, установи, організації або уповноваженим ним органом чи фізичною особою, за якою працівник зобов'язується виконувати роботу, визначену цією угодою, з підляганням внутрішньому трудовому розпорядкові, а власник підприємства, установи, організації або уповноважений ним орган чи фізична особа зобов'язується виплачувати працівникові заробітну плату і забезпечувати умови праці, необхідні для виконання роботи, передбачені законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін.

Водночас слід зауважити, що форми і система оплати праці, норми праці, розцінки, тарифні сітки, ставки, схеми посадових окладів, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних, компенсаційних і гарантійних виплат встановлюються підприємствами, установами, організаціями самостійно у колективному договорі з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством, генеральною та галузевими (регіональними) угодами (ст. 97 КЗпП).

Визначення поняття "заробітна плата" дається у частині першій ст. 94 КЗпП і ст. 1 Закону України від 24 березня 1995 року N 108/95-ВР "Про оплату праці" (далі - Закон N 108), а саме згідно з цими нормами нею є винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу.

Статтею 2 Закону N 108 визначено структуру заробітної плати: основна і додаткова заробітна плата, інші заохочувальні і компенсаційні виплати.

Також згідно з п.п. 14.1.48 п. 14.1 ст. 14 Кодексу для цілей Розділу IV Кодексу заробітна плата - це основна та додаткова заробітна плата, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, які виплачуються (надаються) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму відповідно до закону.

Використання праці фізичних осіб (виконання робіт, надання послуг) може здійснюватися як на підставі укладеного трудового договору, так і на підставі цивільно-правового договору.

Згідно зі ст. ст. 837 і 901 Цивільного кодексу України за договором підряду/договором про надання послуг, які є різновидом цивільно-правових договорів, одна сторона (підрядник/виконавець) зобов'язується виконати роботу/надати послугу, а інша сторона (замовник) оплатити виконання зазначеної роботи/послуги, що у межах бухгалтерського обліку підтверджується первинними документами, зокрема актами виконаних робіт (актами прийому-передачі).

Норми п. 142.1 ст. 142 Кодексу передбачають склад витрат платника податку, до яких включаються втрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку, які включають нараховані витрати на оплату 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 оплату авторської винагороди та за виконання робіт, послуг згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-яка інша оплата у грошовій або натуральній формі, встановлена за домовленістю сторін, (крім сум матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування згідно з нормами Розділу IV Кодексу).

Виходячи з наведеного об'єкт оподаткування військовим збором слід розуміти як дохід, який нарахований (виплачений, наданий) платнику податку у зв'язку з відносинами трудового найму відповідно до умов трудового та цивільно-правових договорів та належить до фонду оплати праці. При цьому такий дохід визначається без вирахування сум податку на доходи фізичних осіб, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до накопичувального фонду, у випадках, передбачених законом, тощо.

Щодо оподаткування військовим збором допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю (лікарняними)

Виплати фізичним особам у вигляді допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю здійснюються відповідно до норм Закону України від 18 січня 2011 року N 2240-III "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням" (далі - Закон N 2240), яким визначено правові підстави для отримання такої допомоги, умови надання, тривалість та розміри виплат.

Статтею 1 Закону N 2240 визначено, що загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності передбачає матеріальне забезпечення громадян у зв'язку з втратою заробітної плати (доходу) внаслідок тимчасової втрати працездатності (включаючи догляд за хворою дитиною, дитиною-інвалідом, хворим членом сім'ї), за рахунок бюджету Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, що формується шляхом сплати страхових внесків роботодавцем.

Згідно зі ст. 4 і ст. 6 Закону N 2240 право на матеріальне забезпечення за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності мають, зокрема, застраховані особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту) на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форм власності та господарювання або у фізичних осіб. Це право виникає з настанням страхового випадку в період роботи (включаючи і час випробування та день звільнення), якщо інше не передбачено законодавством.

Статтею 35 Закону N 2240 встановлено, що допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю надається застрахованій особі у формі матеріального забезпечення, яке повністю або частково компенсує втрату заробітної плати (доходу), у разі настання в неї одного зі страхових випадків, визначених указаною статтею.

Допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві та професійним захворюванням, виплачується Фондом застрахованим особам починаючи з шостого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення медико-соціальною експертною комісією інвалідності (встановлення іншої групи, підтвердження раніше встановленої групи інвалідності), незалежно від звільнення застрахованої особи в період втрати працездатності у порядку та розмірах, встановлених законодавством.

Абзацом другим ст. 2 КЗпП встановлено, що працівники реалізують право на працю шляхом укладення трудового договору про роботу на підприємстві, в установі, організації або з фізичною особою. Працівники мають право, зокрема, на матеріальне забезпечення в порядку соціального страхування у разі хвороби, повної або часткової втрати працездатності.

Враховуючи наведене, виплати по листках непрацездатності (оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця та допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю) з метою оподаткування військовим збором прирівнюються до заробітної плати.

Закон N 1621 набрав чинності з 3 серпня 2014 року.

Згідно зі ст. 58 Конституції України закони та інші нормативно-правові акти не мають зворотної дії в часі, крім випадків, коли вони пом'якшують або скасовують відповідальність особи.

Оскільки Закон N 1621 набрав чинності з 3 серпня 2014 року, а податковий агент зобов'язаний утримати військовий збір при нарахуванні доходів, визначених у п.п. 1.2 п. 161 підрозділу 10 Розділу XX Кодексу, то нараховані до 03.08.2014 р. доходи, але виплачені після 03.08.2014 р., не підлягають оподаткуванню військовим збором. Водночас суми доходів, нараховані після 03.08.2014 р. за період до 03.08.2014 р., підлягають оподаткуванню військовим збором на загальних підставах.

Разом з тим інформуємо, що на веб-сайті Державної фіскальної служби України (www.sfs.gov.ua) розміщено роз'яснення з інших питань, пов'язаних із нарахуванням (стягненням) та сплатою військового збору.

Голова

І. О. Білоус