

АНАЛІЗ ОСОБЛИВОСТЕЙ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ПРОВЕДЕННЯМ АТО

Проскура К.П.

д.е.н., доц. ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана»

В сучасних особливих умовах ведення бойових дій, що склалися наразі в нашій країні, багато підприємств зіткнулися з тим, що їх працівники були мобілізовані до служби в армії. В зв'язку з цим актуальними для бухгалтерів та інших фахівців підприємства стають питання: як правильно оформлювати кадрові документи на такого працівника, як його табелювати, в якому розмірі нараховувати зарплату і як її оподатковувати, які особливості надання щорічних оплачуваних та інших видів відпусток таким працівникам, на яку статтю витрат відносити зарплату мобілізованого працівника, а також ряд інших специфічних питань. Крім того, завдяки активній громадянській позиції вітчизняного бізнесу, поширеною є ситуація, коли підприємства надають допомогу армії у вигляді матеріальних активів та грошових коштів, при цьому керівники задаються питанням: як будуть оподатковуватись дані операції підприємства та як вони вплинуть на загальне податкове навантаження підприємства. Для фахівців підприємств, що відповідальні за облік та оподаткування на підприємстві такі операції часто є новими і викликають труднощі щодо їх обліку та оподаткування. Необхідністю систематизації та роз'яснення особливостей оподаткування та обліку операцій, пов'язаних з мобілізацією працівників та підтримкою армії, визначається актуальність даного дослідження.

Дана стаття має на меті здійснити узагальнення та аналіз проблемних питань, пов'язаних участю працівників підприємства в військових діях, наданням підприємствами благодійної допомоги армії, інших питань, що постали перед вітчизняними підприємствами в умовах бойових дій на Сході країни, а також надати рекомендації щодо обліку та оподаткування таких ситуацій.

Для початку здійснимо загальний **аналіз правового статусу військовослужбовців та соціальних гарантій**, що їм надаються державою.

Військовозобов'язані, які були призвані на військову службу під час мобілізації, в особливий період, набувають юридичного статусу — військовослужбовці, внаслідок чого на них розповсюджуються пільги, передбачені Законами України «Про військовий обов'язок і військову службу», «Про соціальний і правовий статус військовослужбовців і членів їх сімей», та інших нормативно-правових актів.

Законом України від 21.10.93 р. № 3543-ХІІ «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» [14] визначено, що мобілізація – комплекс заходів, що здійснюються з метою планомірного переведення національної економіки, діяльності органів державної влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій на функціонування в умовах особливого періоду, а Збройних Сил України, інших військових формувань, Оперативно-рятувальної служби цивільного захисту – на організацію і штати воєнного часу. Мобілізація може бути загальною або частковою та проводитися відкрито чи приховано.

Відповідно до частини третьої ст. 119 КЗпП [1] за працівниками, призваними на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, але не більше одного року, зберігаються місце роботи, посада і компенсується із бюджету середній заробіток на підприємстві, в установі, організації, в яких вони працювали на час призову, незалежно від підпорядкування та форми власності. Виплата таких компенсацій із бюджету в межах середнього заробітку проводиться за рахунок коштів Держбюджету України у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України (поки що даний порядок не визначений і дана стаття витрат в бюджеті не передбачена, тому підприємства виплачують середню заробітну плату працівникам за власний рахунок).

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» від 21.10.1993 р. № 3543-ХІІ [14]: «особливий період — період, який настає з моменту оголошення рішення про мобілізацію (крім цільової) або доведення його до виконавців стосовно прихованої мобілізації чи з моменту введення воєнного стану в Україні або в окремих її місцевостях та охоплює час мобілізації, воєнний час і частково відбудовний період після закінчення воєнних дій». І хоч наразі воєнного стану в Україні не введено, поточний період законодавцями і контролюючими органами вважається особливим.

Період перебування громадян на військовій службі зараховується до їх страхового стажу, стажу роботи, стажу роботи за спеціальністю, а також до стажу державної служби.

Держава гарантує військовослужбовцям достатнє матеріальне (продовольче, речове), грошове забезпечення (компенсацією за піднайом жилого приміщення), охорону здоров'я та безоплатне лікування, а також соціальну та професійну адаптацію військовослужбовців, які звільняються з військової служби.

Згідно Закону України «Про військовий обов'язок і військову службу» [4] за громадянами України, які проходять військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, але не більше одного року, **зберігаються місце роботи (посада), середній заробіток** на підприємстві, в установі, організації, незалежно від підпорядкування та форм власності (зміни внесені Законом України від 27.03.14 № 1169-VII, які набрали чинності з 01.04.14р., а також внесено зміни до статті 119 Кодексу законів про працю України). Одночасно такі громадяни отримують грошове забезпечення як військовослужбовці;

Для забезпечення контролю за виконанням законодавства в сфері оборони, мобілізації та захисту прав громадян України, які призвані під час мобілізації постановою ВРУ від 06.05.2014 № 1238-VII «Про додаткові заходи щодо зміцнення обороноздатності та безпеки держави» доручено Генеральному прокурору України перевіряти факти звільнення з роботи та відмови у виплаті заробітної плати громадянам, призваним на військову службу в зв'язку з мобілізацією. У разі вчинення керівниками підприємств вищезазначених фактів військовозобов'язаним необхідно звернутися до органів прокуратури.

Працівники, які отримали повістку з військкомату на навчальні збори, зобов'язані з'явитися за місцем і на термін, які зазначені в ній, і роботодавець не має права цьому перешкоджати. Більш того, згідно з ч. 9 ст. 29 Закону № 2232 [4] керівники підприємств, на вимогу військових комісаріатів, повинні забезпечити своєчасне прибуття військовозобов'язаних до визначених пунктів збору. Отже, після отримання повістки працівник повинен повідомити роботодавця про причину своєї відсутності і з'явитися до військкомату у зазначений термін.

Учасникам бойових дій надаються такі **пільги, які прямо або опосередковано покладаються на підприємства, у яких вони працюють**:

- безоплатне забезпечення санаторно-курортним лікуванням або одержання компенсації вартості самостійного санаторно-курортного лікування. Порядок надання путівок, розмір і порядок виплати компенсації вартості самостійного санаторно-курортного лікування визначаються Кабінетом Міністрів України;

- виплата допомоги по тимчасовій непрацездатності в розмірі 100% середньої заробітної плати незалежно від стажу роботи;

- використання чергової щорічної відпустки в зручний для них час, а також одержання додаткової відпустки без збереження заробітної плати строком до двох тижнів на рік;

- переважне право на залишення на роботі при скороченні чисельності або штату працівників у зв'язку зі змінами в організації виробництва та праці й на працевлаштування у разі ліквідації підприємства, установи, організації;

- пільги зі сплати податків, зборів, мита й інших платежів до бюджету відповідно до податкового та митного законодавства.

Указані пільги можна застосовувати лише після того, як мобілізований працівник, що був учасником АТО, матиме документ, що підтверджує його статус як учасника бойових дій.

Для надання статусу учасника бойових дій військовослужбовці та працівники Збройних Сил України у місячний строк після завершення виконання завдань антитерористичної операції в районах її проведення подають на розгляд комісії Міністерства оборони України з питань визначення учасників бойових дій такі документи:

- довідку про безпосередню участь особи в антитерористичній операції, забезпеченні її проведення і захисті незалежності, суверенітету та територіальної цілісності України;

- витяги із наказів по стройовій частині про вибуття (прибуття) до військової частини після виконання завдань антитерористичної операції;

- копії посвідчень про відрядження;

Міжвідомчою комісією з питань розгляду матеріалів про визнання учасниками бойових дій, яка утворюється Державною службою у справах ветеранів війни та учасників антитерористичної операції, у місячний строк із дня надходження відповідних документів приймається рішення щодо надання статусу учасника бойових дій, про що інформується комісія, яка подала такі документи.

Виплата середньої заробітної плати працівнику, мобілізованому до АТО. Нарахування середнього заробітку працівників на час виконання державних або громадських обов'язків є гарантійною виплатою, яка входить до складу додаткової заробітної плати. Оскільки нині компенсаційні виплати з бюджету в межах середнього заробітку працівників, призваних на військову

службу за призовом під час мобілізації на особливий період, не передбачено та відсутній порядок їх відшкодування, сума середнього заробітку зазначених працівників включається до їх загального місячного (річного) оподаткованого доходу, як дохід у вигляді заробітної плати, нарахований (виплачений) відповідно до умов трудового договору, та оподатковується на загальних підставах.

Повістка про виклик працівника на навчальні військові збори або виклик для уточнення облікових даних є підставою для видання наказу по підприємству про звільнення працівника від роботи у зв'язку з навчальними військовими зборами або з уточненням облікових даних. Період відсутності працівника з цих причин в таблиці обліку робочого часу відображається з кодом «22» або «ІН» — «Інший невідпрацьований час, передбачений законодавством (виконання державних і громадських обов'язків, допризовна підготовка, військові збори, донорські, відгул і т. ін.)».

В випадку, якщо роботодавець не має документів, що підтверджують відсутність працівника, в таблиці обліку робочого часу такому працівнику проставляється код «28» або «НЗ» – неявка з нез'ясованих причин, та здійснює всі можливі заходи для з'ясування місцезнаходження такого працівника. Оскільки за своєю суттю заробітна плата — це винагорода, яку працівник утримує за виконану ним роботу, то у випадку, коли роботодавець не має документів, які підтверджували б поважну причину відсутності працівника, заробітна плата йому не нараховується. І лише з моменту з'ясування причин відсутності працівника та його місцезнаходження, роботодавець, у випадках, передбачених законодавством, має нараховувати працівнику середню заробітну плату.

Відповідно до Інструкції про умови виплати грошового забезпечення та заохочення військовозобов'язаних та резервістів, затвердженої наказом Міністерства оборони від 12.03.2007 р. № 80, за військовозобов'язаними, призваними на збори, зберігається на весь період зборів, включаючи час проїзду до місця їх проведення і назад, місце роботи, займана посада та середній заробіток **як на основній, так і на сумісних роботах.**

Середня заробітна плата визначається згідно з Порядком обчислення середньої заробітної плати, затвердженим постановою КМУ від 08.02.95 р. № 100 (пп. «ї» п. 1) [11]. **Середньомісячна заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за останні 2 календарні місяці роботи, що передують події, з яким зв'язана відповідна виплата.** Працівникам, що проробили на підприємстві, в установі, організації менше двох календарних місяців, середня заробітна плата обчислюється виходячи з виплат за фактично відпрацьований час (п. 2 Постанови № 100) [11]. Виплати, які враховуються при розрахунку середньої зарплати, наведено в п. 3 Постанови № 100 [11].

Середньоденний заробіток мобілізованого працівника розраховується один раз - у місяці призову працівника на службу.

Для прикладу, якщо працівник мобілізований на службу в жовтні, - розрахунковим періодом для середньоденної зарплати будуть останні два місяці перед місяцем призову - серпень і вересень. Отриманий середньоденний заробіток (нехай 75 грн.) множить на планові **робочі** (а не календарні) дні (години) працівника, які припадають на період служби в жовтні. У наступних місяцях новий середньоденний заробіток розраховувати за наступні два місяці не потрібно, оскільки ми його вже розраховували в жовтні - місяці, у якому працівник покликаний на службу під час мобілізації, **використовуючи розрахунковий період останніх двох місяців перед місяцем призову.** Нараховуючи середній заробіток у листопаді, необхідно помножити середньоденний заробіток, розрахований у жовтні (ті ж 75 грн.), на загальну кількість робочих днів (годин), які припадають на період служби у листопаді. Аналогічний розрахунок виходячи із середньоденного заробітку і у грудні, січні, і далі, поки мобілізований працівник не повернеться зі служби.

Звертаємо увагу, що у випадку, коли працівник спочатку був покликаний на навчальні збори у військкомат, а потім мобілізований на службу в армію, і це відбулося в різні місяці (наприклад, у жовтні був покликаний на збори, а в листопаді - на службу), у цьому випадку середньоденна заробітна плата буде розраховуватися у двох місяцях:

- 1) у місяці заклику на збори - розрахунковий період становить останні два місяці перед місяцем заклику на навчальні збори;
- 2) у місяці призову на службу у зв'язку з мобілізацією - розрахунковий період становить останні два місяці перед місяцем призову на службу.

Терміни виплати середнього заробітку такі ж, як і для будь-яких зарплатних виплат. Відомо, що згідно ст. 115 КЗпП [1] виплата заробітної плати працівникам повинна відбуватися щомісяця не рідше двох раз на місяць із перервами не більше 16 календарних днів. Такі ж строки стосуються й виплати нарахованого середнього заробітку мобілізованому працівникові.

Відповідно до абз. 25 п. 4.6 Інструкції з організації і проведення навчальних зборів з військовозобов'язаними у військових частинах і установах Збройних Сил України, затвердженої наказом Міністерства оборони від 11.11.2009 р. № 560, перед закінченням навчальних зборів командири

військових частин (установ) зобов'язані внести відповідні записи про проходження навчальних зборів у військово-облікові документи військовозобов'язаних із зазначенням тривалості і виду навчальних зборів, завіривши їх підписом, скріпленим гербовою печаткою військової частини (установи). Тобто, навіть за відсутності повістки, по завершенні зборів працівник у будь-якому разі має надати роботодавцю свій військовий квиток, який і буде документом, що підтверджуватиме його перебування на зборах.

Оподаткування ПДФО середнього заробітку мобілізованому працівнику регламентується розділом IV Податкового кодексу (далі – ПКУ) [3], згідно з пп. 164.2.1 якого до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включаються доходи у вигляді заробітної плати, нараховані (виплачені) платнику податку відповідно до умов трудового договору (контракту) та оподатковуються за ставками 15 (20)%.

Під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ), а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності (п. 164.6. ПКУ).

Одночасно звертаємо увагу, що згідно з пп. «и» пп. 165.1.1 ПКУ до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку не включаються сума грошової допомоги (у тому числі в натуральній формі), що надається фізичним особам або членам їхніх сімей (діти, дружина, батьки), військовослужбовцям, призваним на військову службу за призовом у зв'язку з мобілізацією, відповідно до Закону №2011 [15], та/або компенсаційні виплати з бюджету у межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період.

Нюанси відображення середнього заробітку мобілізованого працівника у звітності з ПДФО роз'яснено ДФСУ у листі №2006/7/99-99-17-02-01-15 від 19.08.2014 "Щодо порядку заповнення форми № 1ДФ, коли є мобілізовані працівники". В даному листі зазначено, що у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) доходи, нараховані у вигляді середньої заробітної плати призваним на військову службу працівникам за період їх мобілізації, відображаються за ознакою доходу "101".

Проаналізуємо ситуацію щодо **обкладання середнього заробітку мобілізованого працівника ЄСВ**. Згідно ст. 7 Закону про ЄСВ [13] передбачено, що на виплати, які компенсуються з бюджету у межах середнього заробітку працівників, призваних на військову службу за призовом під час мобілізації, на особливий період, не нараховується єдиний внесок. Але, на сьогодні такий порядок відсутній. Крім того, у видатковій частині державного бюджету зазначені компенсаційні виплати не передбачені.

Отже, оскільки відсутній порядок відшкодування компенсаційних виплат з бюджету у межах середнього заробітку мобілізованих працівників, на особливий період, роботодавець при нарахуванні таким працівникам середнього заробітку **має нараховувати ЄСВ в загальному порядку**.

ДФСУ наголошує на тому, що у випадку, коли роботодавець не нараховував ЄСВ на суми середнього заробітку мобілізованого працівника, йому потрібно зробити перерахунок ЄСВ (тобто нарахувати його на середній заробіток та утримати) за минулі періоди, а також відобразити такі донарахування у звітності по ЄСВ. Для довідки: при донарахуванні ЄСВ на середній заробіток мобілізованих у таблиці 6 Звіту про ЄСВ застосовується код типу нарахувань «2», який призначено для відображення суми заробітної плати (доходу), нарахованої у попередніх звітних періодах на підставі бухгалтерських та інших документів, відповідно до яких проводиться нарахування (обчислення), або які підтверджують нарахування (обчислення) заробітної плати (доходу), на яку страхувальником самостійно донараховано суму єдиного внеску (п. 4.9 Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затвердженого наказом Міндоходів від 09.09.2013 р. № 454) [12]. Щоб показати в таблиці 6 Звіту про ЄСВ (Форми № Д4) донарахування ЄСВ, потрібно відобразити з кодом типу нарахувань «2» не лише суму утриманого ЄСВ, а й суму середнього заробітку, з якого його утримали, оскільки донарахування середньої зарплати відбувається тільки у звітності.

Щодо оподаткування середньої заробітної плати мобілізованого працівника військовим збором, то згідно чинної редакції Податкового кодексу (далі – ПКУ) такі виплати є об'єктом оподаткування даним збором. Отже, військовий збір утримується в загальному порядку з нарахованого середнього заробітку мобілізованим працівникам (цю ж позицію підтримує ДФСУ - див. підкатегорії 103.02 і 132.02 «ЗІР»).

До середньої заробітної плати мобілізованого працівника може застосовуватись податкова соціальна пільга на загальних підставах, якщо виконуються умови, передбачені ст. 169 ПКУ [3].

Тривалий час залишалися усунутими з посади ті, кого мобілізували, починаючи з 18 березня 2014 року. Їх звільняли на підставі КЗпП і соцгарантії на них не поширювалися. Наразі ця помилка виправлена - 8 червня вступив в силу Закон №1275 [7], який зрівняв у правах тих, хто мобілізований до та після 1 квітня.

Заходи впливу до роботодавців, що звільняють або не виплачують середню заробітну плату мобілізованим працівникам. Згідно з чинним законодавством, всі працівники, звільнені з роботи у зв'язку з призовом на військову службу під час мобілізації, повинні бути відновлені роботодавцем на посаді шляхом скасування наказу про звільнення та внесення відповідних записів до трудової книжки й особистої справи (особистої картки) працівника. Про факт скасування наказу щодо звільнення роботодавець зобов'язаний повідомити працівника шляхом направлення йому за місцем реєстрації (фактичного проживання) листа із копією наказу. Також не можуть звільнитися за прогул працівники, котрі не виходять на роботу у зв'язку з переміщенням із районів проведення АТО або залишаються в таких районах і не мають можливості виходити на роботу через небезпеку для життя та здоров'я.

Отже, згідно з законодавчими нормами, чинними на даний момент, якщо мобілізований працівник був звільнений після 01.04.2014 року, підприємство зобов'язане поновити його на роботі. У той час як при звільненні такого працівника до 01.04.2014 року підприємство цього робити не зобов'язане, але може поновити такого працівника за власною ініціативою. При цьому, відповідно до роз'яснення Міноборони України від 29.04.2014 р., працівники, звільнені у зв'язку з мобілізацією до 01.04.2014, можуть звернутися до роботодавця за останнім місцем роботи із заявою про поновлення на роботі. У разі відмови вони можуть звернутися до військкомату за отриманням правової допомоги та надалі оскаржити звільнення в суді.

Які дії роботодавця, якщо в період відсутності мобілізованого працівника на його місце взято на роботу іншу особу? Слід відмітити, що відновлення на посаді — це одна з підстав для звільнення співробітників, які були найняті пізніше. Роботодавець в цьому випадку може діяти, як і при скороченні персоналу, віддаючи пріоритетне право на працевлаштування спеціалісту, який раніше працював. При цьому «тимчасовий» співробітник може бути переведений на іншу посаду всередині підприємства або звільнений за власним бажанням.

З метою уникнення проблем при поверненні на робоче місце, мобілізованому варто періодично зв'язуватися з відділом кадрів роботодавця: підтверджувати свою участь в зборах, навчаннях, повідомляти про дату їх закінчення. Після повернення співробітник повинен подати у відділ кадрів військовий квиток з відміткою про їх проходження з вказівкою точних дат і печаткою військової частини. Також бажано передати додаткові документи (наприклад, мобілізаційне розпорядження, запис про призов на військову службу у військовому квитку тощо).

Які санкції передбачені для компаній, що відмовляться повернути мобілізованих співробітників на колишні місця роботи? В цілому законодавчі механізми для захисту мобілізованого персоналу існують, але наразі не визначено єдиного органу, куди зі своїми проблемами можуть звернутися люди, які повернулися з місця проведення військових дій. Єдиний варіант для незаконно звільненого співробітника — подавати в суд на компанію, яка відмовляє йому в прийнятті на роботу. Аналіз судових справ з цього приводу показує позитивну практику прийняття судом рішень на користь мобілізованого працівника.

Слід відмітити, розміри фінансової відповідальності роботодавців за незаконне звільнення мобілізованих працівників дуже невеликі. Наприклад, адміністративні штрафи для посадових осіб підприємств за відмову відновити посади звільненого співробітника встановлені у розмірі від 119 до 170 грн. і від 170 до 255 грн. (при повторному порушенні).

Благодійна допомога армії. Ще одним популярним питанням для підприємств є порядок оподаткування та документування благодійної допомоги на користь армії. Далі детальніше проаналізуємо це питання.

Перш за все визначимося з тим, що підприємства можуть надавати допомогу організації через відповідні благодійні фонди та інші неприбуткові організації, але досить часто має місце ситуація, коли допомога надається безпосередньо бійцям (наприклад мобілізованим працівникам цього ж підприємства) або через підприємства та організації, що не мають статусу неприбуткових. Які нюанси і відмінності в оподаткуванні та документальному оформленні такої допомоги.

Почнемо з допомоги, що надається через благодійні організації. Порядок надання такої благодійної допомоги визначено нормами Закону України «Про благодійну діяльність та благодійні організації» від 08.04.2014 р. № 1190-VI.

Одним з напрямків благодійної діяльності, відповідно до п.п.2.15 розділу II Закону 1190-VII, є сприяння обороноздатності та мобілізаційній готовності країни, захисту населення у надзвичайних ситуаціях мирного і воєнного стану.

Відповідно до ст.3 Закону 1190-VII, бенефіціаром – набувачем благодійної допомоги може бути фізична особа, неприбуткова організація або територіальна громада, що одержує допомогу від одного чи кількох благодійників для досягнення цілей, визначених Законом 1190-VII.

Благодійники можуть здійснювати благодійну діяльність у вигляді безоплатної передачі у власність бенефіціарів коштів, іншого майна чи майнових прав (ст.5 Закону № 1190-VII).

Ініціаторами надання благодійної допомоги можуть виступати різні особи:

1. Ініціатор - саме підприємство (благодійник). У такому разі на підставі рішення органу управління підприємства (чи особи), уповноваженого приймати рішення з цих питань, видається наказ (розпорядження) про надання благодійної допомоги. Цей наказ повинен містити інформацію про одержувача допомоги, про вид і розмір благодійної допомоги.

2. Ініціатор - одержувач. Він повинен надати благодійникові лист, що містить це прохання. Після розгляду цього листа уповноваженим органом управління підприємства (чи особою) видається відповідний наказ (розпорядження).

3. Ініціатор – третя особа. Клопотати перед благодійником про надання благодійної допомоги одержувачеві може і третя особа, надавши відповідний лист.

Підприємство також може укласти угоду про надання благодійної допомоги (якщо благодійна допомога буде надаватися на постійній систематичній основі або на фінансування цільових програм).

У підприємства – благодійника повинна бути копія рішення органу Міндоходів про внесення організації-бенефіціара до Реєстру неприбуткових установ, бухгалтерські документи, що підтверджують факт надання благодійної допомоги (банківські, касові документи, відповідні акти прийому-передачі матеріальних цінностей, нематеріальних активів, робіт або послуг і т. п.).

До 1 січня 2015 року в ПКУ була відповідна норма щодо оподаткування податком на прибуток благодійної допомоги - пп. «а» пп. 138.10.6 ПКУ – згідно якої до складу витрат платника податку включались суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, визначених у ст. 157 в розмірі, що не перевищує 4 % оподатковуваного прибутку попереднього звітного року (посилання на статтю попередньої редакції ПКУ) [3].

В зв'язку з необхідністю залучення додаткових ресурсів на утримання армії та створення сприятливих податкових умов для платників податків, які надають благодійну допомогу, було прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо деяких питань оподаткування благодійної допомоги» від 2.09.2014 р. N 1668-VII (вступив в дію 26.09.2014 р.) [9], який розширив можливості підприємствам щодо включення до витрат з метою оподаткування вартості матеріальних активів та сум грошових коштів, наданих у вигляді благодійної допомоги на підтримку армії.

Так, даним Законом [9] внесено до ПКУ норму, яка передбачає, що «тимчасово, на період проведення антитерористичної операції, до інших витрат звичайної діяльності без обмежень, передбачених підпунктом "а" підпункту 138.10.6 ПКУ, включаються суми коштів або вартість спеціальних засобів індивідуального захисту (касок, бронезилетів, виготовлених відповідно до військових стандартів), технічних засобів спостереження, лікарських засобів та медичних виробів, засобів особистої гігієни, продуктів харчування, предметів речового забезпечення, а також інших товарів, виконаних робіт, наданих послуг за переліком, що визначається Кабінетом Міністрів України, які добровільно перераховані (передані) Збройним Силам України, Національній гвардії України, Службі безпеки України, Службі зовнішньої розвідки України, Державній прикордонній службі України, Міністерству внутрішніх справ України, Управлінню державної охорони України, Державній службі спеціального зв'язку та захисту інформації України, іншим утвореним відповідно до законів України військовим формуванням, їх з'єднанням, військовим частинам, підрозділам, установам або організаціям, що утримуються за рахунок коштів державного бюджету, для потреб забезпечення проведення антитерористичної операції».

Але наразі, у зв'язку зі змінами, внесеними до ПКУ Законом України від 28.12.2014 р. № 71-VIII [8], стаття 138 виключена, тобто власне суперечливими стають норми Закону 1668-VII [9], а підприємство, яке бажає надавати благодійну допомогу, наражається на додаткові ризики і стає залежним від точки зору податківців, які в майбутньому їх будуть перевіряти.

В чинній редакції ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є фінансовий результат до оподаткування, обчислений за правилами бухгалтерського обліку і скоригований на різниці, передбачені ст. 138, 139 і 140 ПКУ. Слід відмітити, що наразі не

відслідковується спеціальна заборона на включення до об'єкту оподаткування ряду витрат, які раніше не враховувались при розрахунку податку на прибуток підприємств. Щодо оподаткування благодійної допомоги, то чинна редакція ПКУ не містить жодних відповідних норм щодо особливостей її оподаткування податком на прибуток та необхідності коригування суми такої допомоги. Має місце неузгодженість між нормами нинішньої редакції ПКУ і ряду інших нормативних актів, зокрема Закону України 1668-VII [9]. Очікуємо подальших роз'яснень контролюючого органу, а поки вважаємо, що на даний момент всі витрати у вигляді благодійної допомоги на АТО може включатись при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств у повному обсязі і без обмежень, звісно за умови наявності відповідних підтверджуючих документів, про що піде мова далі.

Звертаємо увагу, що на товари, які надходять як благодійна допомога від вітчизняних благодійників, поширюються правила маркування. Маркування проводиться шляхом нанесення напису «Благодійна допомога. Продаж заборонено» на етикетку, ярлик або безпосередньо на зовнішню або внутрішню упаковку товару. Під час маркування товарів благодійної допомоги може використовуватися символіка благодійної організації та благодійника.

Розглянемо ряд важливих особливостей, які слід врахувати при купівлі цінностей і передачі їх на потреби армії.

Щодо ПДВ. У Законі 1668-VII [9] мова йде тільки про витрати, тобто зменшення об'єкта оподаткування податком на прибуток. Що стосується податку на додану вартість, право на податковий кредит з ПДВ при придбанні матеріальних цінностей для передачі учасникам бойових дій у суб'єкта господарювання відсутній.

Однак податкові зобов'язання з ПДВ згідно з п. 197.1.15 ст. 197 ПКУ суб'єктом господарювання не нараховуються тільки в разі надання благодійної допомоги, зокрема безоплатної передачі товарів / послуг благодійним організаціям, утвореним і зареєстрованим відповідно до законодавства. Під пільгу у вигляді звільнення від оподаткування ПДВ підпадає також надання такої допомоги благодійними організаціями набувачам (суб'єктам) благодійної допомоги.

Під безоплатною передачею (постачанням) слід розуміти поставку товарів / послуг благодійним організаціям та набувачам благодійної допомоги без будь-якої грошової, матеріальної або інших видів компенсації. У разі недотримання вказаних умов такі операції оподатковуються на загальних підставах.

Таким чином, якщо права на податковий кредит при придбанні продуктів, ліків та засобів індивідуального захисту у суб'єктів немає, то безоплатна передача цих цінностей безпосередньо набувачеві допомоги (підрозділам збройних сил або окремим приватним особам), крім іншого, тягне за собою обов'язок нарахування податкових зобов'язань з ПДВ виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до ст. 188 ПКУ, оскільки операція з передачі – навіть і безоплатної – є постачанням товарів відповідно до п. 14.1.185 ст. 14 ПКУ [3].

Підтверджуючі документи. При передачі грошей або матеріальних цінностей суб'єкт господарювання (благодійник) повинен подбати про оформлення відповідних документів, які дозволять підтвердити цільове призначення допомоги. Щодо матеріальних цінностей підтверджуючими документами можуть бути накладні або акти прийому-передачі засобів індивідуального захисту, продуктів і ліків, які підписані представником (уповноваженою особою) військової частини, військового формування, відповідного підрозділу, установи або організації для потреб АТО.

Щодо грошових коштів, у тому числі перерахованих на особисті банківські рахунки волонтерів, для бухгалтерської звітності будуть потрібні розписки громадян, які отримали грошову допомогу, з їх ідентифікацією (прізвище, ім'я, по батькові, індивідуальний податковий номер). Якщо кошти збирав волонтер, бажано прикріпити до пакету документів його письмове звернення (клопотання) з проханням надати допомогу на певні потреби учасників бойових дій. На підставі листа (клопотання) керівник підприємства видає розпорядження про забезпечення допомоги. Також доцільно запросити копії документів, що підтверджують витрачання коштів саме на обумовлені в листі-клопотанні мети.

Бухгалтерський облік. Підставою для відображення благодійних пожертв у складі витрат у бухобліку є п.5 П(С)БО 16 «Витрати», згідно з яким витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Благодійна допомога, надана суб'єктом господарювання, включається ним у інші витрати (Дт 977 «Інші витрати від звичайної діяльності» - Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»).

Передача підприємствами транспортних засобів для використання в АТО. Зупинимось на ще одному проблемному питанні, що постало перед підприємствами в сучасних умовах.

Правила ст. 6 та ст. 21 Закону України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» [14] зобов'язують підприємства, установи, організації незалежно від форм власності надавати при мобілізації будівлі, споруди, транспортні засоби та інші матеріально-технічні засоби Збройним Силам України.

Порядок виконання військово-транспортного обов'язку підприємствами, установами та організаціями усіх форм власності, а також громадянами - власниками транспортних засобів та вилучення (відчуження) у власників об'єктів автомобільного транспорту, а також причепів, машин, механізмів, обладнання, та інших об'єктів, пов'язаних з обслуговуванням транспорту регулюються Положенням про військово-транспортний обов'язок, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.12.2000р. № 1921 [10].

Вказаним Положенням встановлено, що транспортні засоби під час мобілізації можуть вилучатися або для тимчасового використання, або відчужуватися з наступним повним відшкодуванням їх вартості.

На практиці більшість транспортних засобів підприємств вилучається для тимчасового використання. У разі отримання від воєнкомату відповідного розпорядження чи наряду про надання транспортних засобів необхідно видати наказ керівника підприємства про надання транспортного засобу Збройним Силам України у зв'язку з мобілізацією. Передачу транспортного засобу необхідно оформити двостороннім актом приймання-передачі із зазначенням вартості транспортних засобів, їх технічних характеристик, перелік технічної документації та ін.

Також по факту передачі транспортного засобу доцільно скласти бухгалтерську довідку з обґрунтуванням припинення нарахування амортизації з певної дати в бухгалтерському та з метою оподаткування.

Порядок відшкодування державою вартості майна чи збитків, яких зазнають підприємства, установи і організації, а також громадяни внаслідок примусового вилучення чи відчуження транспортних засобів в особливий період, визначається законом. Однак, на сьогоднішній день механізм такого відшкодування відсутній.

ДФС України у листі від 16.10.2014 р. № 5229/6/99-99-19-03-02-15 [16] роз'яснила, що у випадку залучення транспортних засобів згідно з Мобілізаційним планом України для забезпечення потреб Збройних сил України переходу права власності не відбувається. Така передача здійснюється на умовах повернення транспортних засобів, а тому з метою оподаткування ПДВ, така передача не визначається як об'єкт оподаткування, оскільки не відбувається операція з постачання товару. Підстави для коригування податкового кредиту чи визнання умовного продажу згідно з п. 198.5 ст. 198 Кодексу також відсутні.

Якщо після мобілізації транспортний засіб не повертається підприємству, і за нього нараховується компенсація, то така компенсація розглядається як оплата вартості такого транспортного засобу. Водночас транспортний засіб визнається проданим за бюджетні кошти, і на дату отримання таких коштів (компенсації) мають бути визначені податкові зобов'язання з податку на додану вартість.

Відповідальність за підготовку транспортних засобів для передачі військовим формуванням покладається на керівників підприємств - власників транспортних засобів. Керівники підприємств зобов'язані надавати військовому комісару відповіді на запити щодо наявності та технічного стану транспортних засобів, що належать підприємству. Ненадання запитованої інформації є правопорушенням, за яке встановлена адміністративна відповідальність – ст. 2101 Кодексу України про адміністративні правопорушення [2]. Право скласти протокол про адміністративне правопорушення, передбачене ст.2101 КУпАП, має військовий комісар або уповноважена ним особа (ч. 2 ст. 255 КУпАП). Повноваження скласти протокол про адміністративне правопорушення може бути надане військовим комісаром відповідному військовослужбовцю, призначеному на посаду у військовому комісаріаті, за письмовою резолюцією.

Органи військового управління мають право одержувати від Держкомстату, Державтоінспекції МВС, органів технічного нагляду за станом транспортних засобів та їх органів на місцях інформацію про наявність і технічний стан транспортних засобів [10].

Реєстрація, перереєстрація, переобладнання та зняття з обліку транспортних засобів, які плануються для передачі військовим формуванням, в органах Державтоінспекції МВС та в органах технічного нагляду за станом транспортних засобів проводиться після погодження з районними (міськими) військовими комісаріатами (крім легкових автомобілів та причепів до них, мотоциклів і мототоколясок, власниками яких є громадяни) [10].

У випадку реєстрації (перереєстрації), переобладнання чи зняття з обліку транспортних засобів, які можуть бути призначені для доукомплектування Збройних Сил України та інших військових формувань в особливий період обов'язок щодо подання до відповідних органів, які

здійснюють державну реєстрацію та облік транспортних засобів, документів з відміткою районного (міського) військового комісаріату про постановку транспортних засобів на військовий облік (зняття з військового обліку) покладається на підприємства, установи та організації, які є власниками таких транспортних засобів (ч. 1 ст. 21 Закону України "Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію") [14].

Висновки. В даній статті нами було проведено аналіз деяких проблемних для підприємств питань, що виникли у підприємств у зв'язку з мобілізацією та проведенням АТО на сході країни, порядку оподаткування та обліку підприємством відповідних господарських операцій. Серед таких проблемних аспектів нами було виділено: оплата праці, оподаткування та соціальні гарантії мобілізованим працівникам підприємства; правила оподаткування благодійної допомоги, що надається підприємствам на підтримку армії; передача підприємствами транспортних засобів для використання в АТО.

Стаття націлена на допомогу бухгалтерам та іншим фахівцям підприємств розібратися в нюансах оподаткування та обліку операцій, пов'язаних з особливими умовами військових дій в нашій країні, з врахуванням постійних змін в законодавстві та змін підходів контролюючих органів до оподаткування таких операцій.

Віriamo, що підтримка бізнесу є важливою складовою спільної перемоги та процвітання нашої держави. Слава Україні.

Список використаних законодавчих актів

1. Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 № 322-VIII.
2. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 № 8073-X.
3. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.
4. Про військовий обов'язок і військову службу : закон України від 25.03.1992 № 2232-XII.
5. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення проведення мобілізації : закон України від 27.03.2014 № 1169-VII.
6. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо посилення матеріально-фінансового забезпечення обороноздатності держави : закон України від 08.04.2014 № 1190-VII.
7. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо удосконалення оборонно-мобілізаційних питань під час проведення мобілізації : закон України від 20.05.2014 № 1275-VII.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи : закон України від 28.12.2014 № 71-VIII.
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо деяких питань оподаткування благодійної допомоги : закон України від 02.09.2014 № 1668-VII.
10. Про затвердження Положення про військово-транспортний обов'язок : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.12.2000 № 1921.
11. Про затвердження Порядку обчислення середньої заробітної плати : Постанова Кабінету Міністрів України від 08.02.1995 № 100.
12. Про затвердження Порядку формування та подання страхувальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 09.09.2013 № 454.
13. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування : закон України від 08.07.2010 № 2464-VI.
14. Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію : закон України від 21.10.1993 № 3543-XII.
15. Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей: закон України від 20.12.1991 № 2011-XII.
16. Щодо нарахування податкових зобов'язань з податку на додану вартість у разі передачі транспортних засобів згідно із Законом України від 21.10.93 р. № 3543-XII "Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію : Лист Державної фіскальної служби України від 16.10.2014 р. N 5229/6/99-99-19-03-02-15.