

ОРГАНІЗАЦІЯ ОПЛАТИ НАВЧАННЯ ПРАЦІВНИКІВ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЇЇ ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ

Досліджено проблемні аспекти організації обліку оплати навчання працівників підприємства. Окреслено основні способи організації навчання працівників у розрізі фахової підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації.

З'ясовано специфіку оподаткування операцій з навчання працівників у процесі розрахунку податку на прибуток, податку на додану вартість та умови розрахунку єдиного внеску на соціальне страхування.

Висвітлено специфіку нарахування податку з доходів фізичних осіб та військового збору з огляду на віднесення витрат на навчання до додаткового блага.

Ключові слова: *військовий збір, єдиний внесок на соціальне страхування, кваліфікація, навчання, підготовка, перепідготовка, податок на прибуток, податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб, працівники.*

Постановка проблеми. Кваліфіковані працівники – найбільша цінність для будь-якого підприємства та одна із головних складових успіху в будь-якій сфері діяльності. Тому працедавці об'єктивно зацікавлені у постійному підвищенні професійного рівня своїх працівників. Крім того, чинним законодавством України в деяких випадках передбачено необхідність навчання працівників для здійснення певних видів господарської діяльності.

Навчання працівників у закладах вищої освіти без відриву від виробництва, на курсах підвищення кваліфікації, періодична участь у різних семінарах і тренінгах є на сьогодні необхідністю і певною закономірністю.

Стан дослідження. Нині існує чимало розвідок у сфері обліку та оподаткування і у вітчизняній, і в зарубіжній літературі. Ці питання досліджували у своїх роботах такі вітчизняні вчені, як І. В. Алексеев, М. Т. Білуха, В. Д. Базилевич, Ф. Ф. Бутинець, О. Д. Василик, Ю. А. Кузьмінський, В. В. Сопко. Зауважимо, що найчастіше питання оподаткування та обліку певних господарських операцій висвітлюються в періодичних фахових виданнях з бухгалтерського обліку, які

спрямовані допомогти на практиці обліковим працівникам. Або можна отримувати інформацію в процесі індивідуальних платних консультацій з аудиторськими фірмами.

Нами з'ясовано, що у науковців, фахівців, аудиторів буває різне бачення одної проблеми, і це обумовлює потребу в її подальшому дослідженні.

Метою статті є визначення порядку організації навчання працівників з огляду на специфіку його видів та податкових наслідків.

Виклад основних положень. Роботодавцям, які за власний рахунок навчають своїх працівників, вітчизняне законодавство дає змогу дещо зекономити на податках та єдиному внеску на соціальне страхування (ЄВСС). Для того, аби витрати на навчання не потрапили до бази нарахування ЄВСС, необхідно правильно визначити їх належність до фонду оплати праці. Водночас важливе значення має ідентифікація витрат на навчання з позиції ПКУ та Закону «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI (Закон про ЄВСС) [1]. Крім того, у пп. 165.1.21 та 165.1.37 ст. 165 ПКУ зазначено підстави для звільнення від оподаткування доходів фізичної особи, яка навчається за рахунок роботодавця [2]. Тому потрібно з'ясувати критерії, за якими можна ідентифікувати такі витрати з метою їх правильного оподаткування.

У згаданих нормах ПКУ йдеться не лише про навчання, а й про професійну підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації, що, власне, є лише складовими загального процесу навчання. Це засвідчує п. 3.1 Положення про професійне навчання кадрів на виробництві, яке затверджене Наказом Мінпраці та Міносвіти від 26.03.2001 р. № 127/151, котрим визначено види професійного навчання кадрів: первинну професійну підготовку робітників, перепідготовку робітників, підвищення кваліфікації робітників, підвищення кваліфікації керівних працівників та фахівців [3].

Але для того щоб розмежувати ці поняття, слід звернутися до таких галузевих законодавчих актів: Закону України «Про професійно-технічну освіту» від 10.02.1998р. № 103/98-ВР [4] і Закону України «Про вищу освіту» від 01.07.2014р. № 1556-VII [5] (див. табл.).

Для працівників, які поєднують роботу з навчанням, чинним законодавством передбачено низку компенсацій і пільг. Насамперед у КЗпП виділено главу XIV «Пільги для працівників, які поєднують роботу з навчанням» [6].

Таблиця

Визначення термінів у законодавчих актах

№ з/п	Термін	У галузі вищої освіти	У галузі професійно-технічної освіти
1	Професійна підготовка	Здобуття кваліфікації за відповідним напрямом підготовки або спеціальністю.	Здобуття професійно-технічної освіти особами, які раніше не мали робітничої професії, або спеціальності іншого освітньо-кваліфікаційного рівня, що забезпечує відповідний рівень професійної кваліфікації, необхідний для продуктивної професійної діяльності.
2	Пере-підготовка	Отримання іншої спеціальності на основі здобутого раніше освітньо-кваліфікаційного рівня та практичного досвіду.	Професійно-технічне навчання, спрямоване на оволодіння іншою професією робітниками, які здобули первинну професійну підготовку.
3	Підвищення кваліфікації	Набуття особою здатностей виконувати додаткові завдання та обов'язки в межах спеціальності.	Професійно-технічне навчання робітників, що дає можливість розширювати і поглиблювати раніше здобуті професійні знання, уміння і навички на рівні вимог виробництва чи сфери послуг.

Для працівників, які направляються для підвищення кваліфікації, підготовки, перепідготовки, навчання інших професій з відривом від виробництва, Постановою КМУ «Про гарантії і компенсації для працівників, які направляються для підвищення кваліфікації, підготовки, перепідготовки, навчання інших професій з відривом від виробництва» від 28.06.1997 р. № 695 встановлено такі гарантії й компенсації:

- збереження середньої заробітної плати за основним місцем роботи за час навчання;
- оплата вартості проїзду працівника до місця навчання і назад;
- виплата добових за кожен день перебування в дорозі у розмірі, встановленому законодавством для службових відряджень. Іногороднім працівникам протягом першого місяця навчання добові виплачуються в розмірі, встановленому законодавством для службових

відраджень, а в наступні місяці, до закінчення терміну навчання, тим, хто одержує заробітну плату у розмірі менше шести неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, виплачується стипендія в розмірі 20% добових. На час навчання працівники забезпечуються гуртожитком готельного типу. У разі відсутності гуртожитку відшкодування витрат, пов'язаних з наймом житлового приміщення, провадиться в порядку, встановленому законодавством для службових відраджень [7].

Усі перелічені витрати провадяться за місцем основної роботи.

Договір або контракт на навчання є основним документом, який надає максимум інформації, що необхідна для обґрунтування витрат обліку та звільнення від сплати ПДФО. Адже саме в ньому зазначаються мета, вартість та період навчання, назва спеціальності, відомості про навчальний заклад тощо. Від даних, відображених у договорі, залежать не лише взаємовідносини підприємства, яке оплачує вартість навчання, та адміністрації закладу вищої освіти, а й можливість доведення зв'язку цього навчання з основною діяльністю підприємства та обґрунтування необхідності такого навчання. Наголосимо на тому, що умова стосовно заборони працівникові звільнитися з власної ініціативи протягом трьох років не може бути включена до договору, бо тоді йтиметься про перспективу використання примусової праці, що заборонено Конституцією України. Такі договори, відповідно до ст. 9 КЗпП, є недійсними.

Звісно, працівник матиме право звільнитися з підприємства, але у разі звільнення до закінчення вищезазначеного трирічного строку – виникають негативні податкові наслідки як власне для нього, так і для його роботодавця. Саме для врегулювання цих умов варто зважити на наказ Міністерства праці від 10.08.2010 р. № 232 «Про затвердження Примірнього порядку укладання суб'єктами господарювання договорів щодо підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників та форм примірних договорів суб'єкта господарювання з навчальним закладом, підприємством, установою, організацією, що здійснюють навчання, та з працівником», яким затверджено форми примірних договорів: примірний договір суб'єкта господарювання з навчальним закладом підприємством, установою, організацією, які здійснюють навчання (форма № 1), примірний договір суб'єкта господарювання з працівником (форма № 2) [8].

Роботодавцеві, який оплачує навчання свого працівника або сторонньої особи, варто взяти до уваги примірний договір за формою № 2, у п. 2.2.5 якого, зокрема, передбачено значення періоду, протягом якого працівник має відпрацювати на підприємстві після закінчення професійного навчання. Тривалість відпрацювання визначається за

домовленістю сторін і не може бути більшою за 3 роки (ст. 34 Закону «Про зайнятість населення» від 05.07.2012 р. № 5067-VI [9]). Водночас умовою звільнення вартості навчання від обкладення ПДФО та військовим збором згідно з пп. 165.1.21 ПКУ є відпрацювання після закінчення навчання у роботодавця, який його оплатив, не менше 3 років. Отже, оптимальним таким строком є 3 календарні роки, починаючи з року закінчення навчального закладу. Якщо працівник звільняється до закінчення строку відпрацювання, роботодавець має право стягнути з нього повну вартість оплаченого навчання або її частину відповідно до відпрацьованого періоду. Обраний за домовленістю із працівником варіант фіксується в договорі про відпрацювання.

Податок на прибуток. Починаючи із 1 січня 2015 року підприємства із загальним доходом за попередній рік понад 20 млн грн визначають базу обкладення податком на прибуток, виходячи із фінансового результату, розрахованого за даними бухгалтерського обліку, скоригованого на різниці, установлені ст.ст. 138–140 ПКУ. Підприємства, загальний дохід яких за попередній рік становить менше 20 млн грн, такі коригування не проводять. ПК не передбачає коригування фінансового результату на суму вартості навчання працівників, отже, усі підприємства незалежно від рівня доходу мають право включити вартість навчання у витрати звітного періоду, у якому вони були здійснені, але за умови обов'язкового їх документального підтвердження.

Податок на додану вартість (ПДВ). Відповідно до пп. 197.1.2 п. 197.1 ст. 197 ПКУ звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання послуг з отримання вищої та професійно-технічної освіти навчальними закладами, які мають ліцензію на постачання таких послуг, зокрема операції з надання:

- усіх видів освітньої діяльності, які постачаються професійно-технічними навчальними закладами;
- усіх видів освітньої діяльності, які постачаються вищими навчальними закладами I–IV рівнів акредитації, зокрема для здобуття іншої вищої та післядипломної освіти.

Надання інформаційно-консультаційних послуг (семінари, тренінги тощо) є базою оподаткування на загальних підставах – за ставкою 20% (п. 185.1 ПКУ). Водночас підприємство – замовник таких послуг матиме право на податковий кредит із ПДВ згідно з п. 198.1 ПКУ.

Щодо статусу навчального закладу, де навчається особа за рахунок платника податку, який фінансує навчання, то варто врахувати, що раніше податківці не визнавали у складі витрат вартість навчання,

оплачену установі, яка не є навчальним закладом. Такий самий підхід було збережено й в ПКУ в розділі щодо ПДВ (пп. 197.1.2 п. 197.1 ст. 197). Тому слід зауважити на те, щоб статус навчального закладу, з яким укладається договір про навчання, відповідав вимогам законодавства. Згідно зі ст. 15. Закону України від 05.09.2017 р. № 2145-VIII «Про освіту», в Україні встановлюються державні стандарти освіти, а кожен навчальний заклад проходить перевірку на відповідність цим стандартам шляхом ліцензування, інспектування, атестації та акредитації [10]. Також діяльність начального закладу регламентується Постановою КМУ «Про затвердження Ліцензійних умов провадження освітньої діяльності закладів освіти» від 30 грудня 2015 р. № 1187 та Постановою КМУ «Про затвердження Положення про акредитацію вищих навчальних закладів і спеціальностей у вищих навчальних закладах та вищих професійних училищах» від 09.08.2001р. № 978.

Податок з доходів фізичних осіб. Сума, яку роботодавець сплачує за навчання працівника (що працює на підприємстві або не працює, але уклав угоду про відпрацювання не менше 3 років у майбутньому після закінчення навчального закладу) у вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладах, відповідно до пп. 165.1.21 ПКУ, не включається до складу оподатковуваного доходу працівника. Але ця пільга, як і раніше, обмежується певним розміром. Згідно з названим підпунктом, пільга діє у розмірі не вище від розміру суми, що дає право на місячну податкову соціальну пільгу (ПСП) (округлену до найближчих 10 грн 1,4 прожиткового мінімуму працездатних осіб на 1 січня відповідного року). Станом на 2018 р. – це 2470 грн на місяць ($1762 \text{ грн} \times 1,4 = 2466,8 \text{ грн} \approx 2470 \text{ грн}$).

Згідно з абз. 2 пп. 165.1.21 ПКУ у разі, якщо працівник припиняє трудові відносини з роботодавцем протягом періоду навчання, за яке сплачує роботодавець, або до закінчення третього календарного року від року, в якому закінчується таке навчання, сума, сплачена як компенсація вартості навчання, прирівнюється до додаткового блага, наданого такому працівникові протягом року, на який припадає таке припинення трудових відносин, та підлягає оподаткуванню у загальному порядку (оскільки йдеться про додаткове благо у негрошовій формі, оподаткування здійснюється із застосуванням підвищувального коефіцієнта) [1].

Також роботодавець, який оплачує навчання, звільняється від обов'язку утримувати ПДФО із вартості:

1) перепідготовки або підвищення кваліфікації як щодо працівників робітничих професій, так і інших працівників, якщо ці види навчання є обов'язковими відповідно до законодавства (пп. 165.1.37 ст. 165 ПКУ);

2) навчання найманого працівника або іншої особи у вітчизняних вищих та професійно-технічних навчальних закладах у межах ліміту, що дорівнює сумі доходу, який дає право на застосування податкової соціальної пільги (2470 грн. у 2018 році).

База для нарахування військового збору є аналогічною до бази нарахування ПДФО.

Для нарахування єдиного внеску на соціальне страхування (ЄВСС) необхідно визначити його належність до фонду оплати праці відповідно до норм Інструкції зі статистики заробітної плати, яка затверджена наказом Державного комітету статистики № 5 від 13.01.2004 р. (далі – Інструкція № 5) [11]. До фонду оплати праці (ФОП) включаються нарахування найманим працівникам у грошовій та натуральній формі (оцінені в грошовому вираженні) за відпрацьований та невідпрацьований час, який підлягає оплаті, або за виконану роботу незалежно від джерела фінансування цих виплат. Фонд оплати праці складається з:

- фонду основної заробітної плати;
- фонду додаткової заробітної плати;
- інших заохочувальних та компенсаційних виплат.

Дохід у формі додаткового блага може належати до ФОП або ні. Наприклад, оплата та утримання дітей працівників у дошкільних закладах згідно з пп. 2.3.4 Інструкції № 5 включається до ФОП, а отже, з такого виду додаткового блага стягується ЄВСС. Своєю чергою, вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників не належить до ФОП згідно з п. 3.23 Інструкції № 5 і, відповідно, не підпадає під норми закону про ЄВСС. Слід зазначити, що в обліку нарахування ЄВСС необхідно також керуватися нормами Переліку видів виплат, що здійснюється за рахунок коштів роботодавця, на які не нараховується єдиний соціальний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, котрий затверджений Постановою КМУ від 22.12.2010 р. № 1170 (далі – Перелік № 1170) [12].

Відповідно до п. 1 частини першої ст. 7 Закону про ЄВСС, базою нарахування єдиного внеску є сума нарахованої заробітної плати за видами виплат, які включають основну та додаткову заробітну плату, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, також у натуральній формі. Відповідно до Інструкції № 5, не належать до фонду оплати праці:

1) витрати на платне навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством та навчальним закладом (п. 3.11);

2) витрати на оплату навчання працівників у закладах вищої освіти та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів (п. 3.24) [11].

Отже, витрати на навчання працівників та сторонніх осіб за кошти підприємства не включаються до бази нарахування ЄВСС. Згідно з п. 9 розділу II Переліку № 1170, єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не нараховується на витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім суми заробітної плати, що зберігається за основним місцем роботи працівників за час їх навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів), а саме: оплату навчання працівників у закладах вищої освіти та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів; стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, скерованим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у заклади вищої освіти; оплати проїзду до місцезнаходження навчального закладу й назад; витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання навчального матеріалу, оренда приміщень) [12].

Висновки. Підвищення конкурентоспроможності працівників на ринку праці відповідно до вимог сучасного виробництва та сфери послуг здійснюється шляхом забезпечення ефективного функціонування та розвитку системи професійного навчання працівників, сприяння у проведенні їх професійної підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації на підприємствах, в установах та організаціях незалежно від форми власності, виду діяльності та господарювання. З цією метою роботодавець у порядку, передбаченому законодавством, колективним договором і угодами, періодично організовує для працівників професійне навчання, перепідготовку та підвищення кваліфікації, що в такий спосіб сприяє підвищенню ефективності продуктивності праці.

Головними ознаками кожного з цих видів навчання є такі:

1) для професійної підготовки – здобуття нової спеціальності або кваліфікації особою, яка раніше не мала освіти відповідного освітньо-кваліфікаційного рівня;

2) для перепідготовки – здобуття нової професії або спеціальності особою на основі отриманого раніше освітньо-кваліфікаційного рівня;

3) для підвищення кваліфікації – поглиблення знань і навичок у межах професії або спеціальності працівника.

Для належної організації навчання працівників та його оплати необхідно укласти договір, де передбачити обов'язок відпрацювати на

підприємстві за отриманим фаховим напрямком не менше ніж 3 роки, що дозволяє підприємству уникнути додаткових податкових наслідків. У випадку порушення цієї умови роботодавець на умовах податкового агента в момент звільнення працівника зобов'язаний включити суму оплати за навчання до категорії додаткового блага і стягнути ПДФО у розмірі 18% на користь держави. Також уникнути нарахування ПДФО можливо за умови організації перепідготовки або підвищення кваліфікації щодо працівників робітничих професій, інших працівників, якщо ці види навчання є обов'язковими відповідно до законодавства і якщо оплата за навчання передбачається у межах ліміту, що дорівнює сумі доходу, який дає право на застосування податкової соціальної пільги (2470 грн. у 2018 році).

1. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI. URL: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/ediniy-vnesok-na-zagalnoobovyazkove-zakoni-ukraini/62500.html>

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

3. Положення про професійне навчання працівників на виробництві: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України та Міністерства освіти і науки України від 26.03.2001 р. № 127/151. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0315-01/ed20120727>

4. Про професійно-технічну освіту: Закон України від 10.02.1998 р. № 103/98. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/103/98-%D0%B2%D1%80>

5. Про вищу освіту: Закон України від 01.07.2014 р. № 1556-VII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/1556-18>

6. Кодекс законів про працю від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

7. Про гарантії і компенсації для працівників, які направляються для підвищення кваліфікації, підготовки, перепідготовки, навчання інших професій з відривом від виробництва: Постанова КМУ від 28.06.1997 р. № 695. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/695-97-%D0%BF>

8. Примірний порядок укладання суб'єктами господарювання договорів щодо підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 10.08.2010 р. № 232. URL: http://www.mlsp.gov.ua/labour/control/uk/publish/article%3Bjsessionid=8C50D4F6C89FFEC24E6F3C20AA438136?art_id=113430&cat_id=102037

9. Про зайнятість населення: Закон України від 05.07.2012 р. № 5067. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/5067>

10. Про освіту: Закон України 05.09.2017 р. № 2145-VIII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2145-19>

11. Інструкція зі статистики заробітної плати: Наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show>

12. Про затвердження переліку виплат, що здійснюються за рахунок коштів роботодавців, на які не нараховується єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Постанова Кабінету Міністрів України від 22.12.2010 р. № 1170. URL: <http://minrd.gov.ua/zakonodavstvo/ediniy-vnesok-na-zagalnoobov'yazkove-/postanovi-km-ukraini/62502.html>

Kril Y. Y., Bandura Z. L. Organization of Payment for Training Company Employees and Its Tax Consequences

A skilled workforce is a company's greatest asset and one of the most important components of success in any business area. Increasing the staff's efficiency and performance depends on each employee's qualification level. Today, it is both indispensable and normal for employees to regularly take on-the-job training with higher educational institutions or advanced courses, as well as take part in different seminars and training sessions on occasions.

This article deals with problems involving the organization of payment for training company employees. The main modes of organizing employee training programs in terms of professional training, re-training and advanced qualification courses are outlined. This article further covers the list of guarantees and indemnities for employees, who combine work with education in compliance with law, and explores the specific features of agreements entered into with educational institutions with respect to education, training, re-training, and advanced qualification or the provision of additional educational services. The article also describes the guidelines for the recognition of employee education payments in view of their absence in the list of tax differences that are taken into account in income tax calculations. We demonstrate that institutions, with which training contracts have been entered into, are required to have a relevant license for the provision of educational services. This article also describes the terms and conditions for calculating personal income tax and military tax. In particular, tax agents calculate personal income tax on the basis of whether training costs exceed the statutory threshold for the current reporting period, within which personal income tax is not charged for employee training and re-training programs.

The excess amount is included as an additional benefit and is taxed on a general basis. Employee re-training or advanced qualification courses for workers employed in blue-collar jobs or other employees does not constitute grounds for imposing personal income tax if such types of training programs are mandatory in compliance with law. Based on the study of employee training costs for companies, a conclusion has been made that such costs are not included in calculations for the integrated social contribution.

Key words: *military tax, integrated social contribution, qualification, education, training, re-training, profit tax, value added tax, personal income tax, employees.*

Стаття надійшла 21 травня 2018 р.