

# БУХГАЛТЕРІЯ: БЮДЖЕТ

№ 14 (498)

ТЕМА: ПРАЦЮЄМО З ФІЗОСОБАМИ



квітень 2024 року

4

**ДОГОВІР ЦПХ ІЗ ФІЗОСОБОЮ ПРО НАДАННЯ ПОСЛУГ**  
або виконання робіт: про головне

12

**ДОГОВІР ЦПХ ІЗ ФІЗОСОБОЮ ПРО НАДАННЯ ПОСЛУГ**  
або виконання робіт: оподаткування та звітність

17

**ДОГОВІР ЦПХ ІЗ ФІЗОСОБОЮ ПРО НАДАННЯ ПОСЛУГ**  
або виконання робіт: облікові питання

24

**ОРЕНДУЄМО У ФІЗОСОБИ АБО КУПУЄМО У НЕЇ МАТЦІННОСТІ:**  
облік та оподаткування



Код передплатника для консультацій у квітні 2024 року – 8698



СТРІЧКА НОВИН ..... 3



СТАТТІ

## Загальна інформація

Алла Головка, Олена Лозова, Людмила Балла

ТЕМА

**Договір ЦПХ із фізособою про надання послуг або виконання робіт: про головне** ..... 4

Контрагентами бюджетних установ можуть виступати звичайні фізособи (непідприємці). Але водночас треба враховувати багато нюансів: оформлення відносин, закупівлі, оподаткування винагороди, відображення її виплати в обліку. Тож цьому питанню ми вирішили присвятити окремий номер. А про роботу установ із підприємцями поговоримо в одному з наступних номерів.

## Публічні закупівлі

Людмила Линник

ТЕМА

**Договір ЦПХ на виконання робіт/надання послуг: закупівля й оприлюднення** ..... 9

Правила укладення договорів цивільно-правового характеру з фізичними особами ми розглянули на с. 4. А в цьому матеріалі розберемося, чи поширюються на такі договори норми закупівельного законодавства.

## Оподаткування та звітність

Людмила Балла

ТЕМА

**Договір ЦПХ із фізособою про надання послуг або виконання робіт: оподаткування та звітність** ..... 12

У цьому матеріалі розглянемо порядок оподаткування винагороди за договором цивільно-правового характеру, сплати з неї ЄСВ та відображення такої виплати в Податковому розрахунку.

## Бухоблік

Маргарита Ващук, Сергій Дорошенко

ТЕМА

**Договір ЦПХ із фізособою про надання послуг або виконання робіт: облікові питання** ..... 17

В цій статті розглянемо облікові питання, пов'язані з виплатою винагороди за договором цивільно-правового характеру, укладеного з фізособою.

(лист ДКСУ від 26.11.2018 № 16-04/457-19498 (витаг))



## ДОВІДКОВА ІНФОРМАЦІЯ

## Лікарняні

Людмила Балла

ТЕМА

**Особі, яка є виконавцем за договором ЦПХ, відкрито ЕЛН: дії роботодавця** ..... 21

З 01.01.2023 відповідно до абз. 1 ч. 1 ст. 22 Закону про соцстрахування першочергове право на виплату допомоги передбачено за основним місцем роботи. В листі від 17.03.2023 № 2800-030402-8/14044 (див. газету «Зарплата та кадрова справа», № 4/2023, с. 4) ПФУ вказує на одне місце отримання допомоги для тих, у кого є місце роботи + є договір ЦПХ. Тобто допомогу можна отримати лише за одним місцем роботи, а місце виконання робіт за договором ЦПХ теж включається до черговості отримання. Проте особа може не отримати допомоги за основним місцем роботи або ж не мати основної роботи взагалі. Тож роботодавець має «дослідити», чи справді права на допомогу немає. В цьому ми вам допоможемо.

## Орендуємо та купляємо

Маргарита Ващук, Альона Кісельова

ТЕМА

**Орендуємо у фізособи або купуємо у неї матцінності: облік та оподаткування** ..... 24

В матеріалах на с. 4–23 цього номера ми розглянули нюанси правовідносин установи із фізособами на прикладі укладення договорів цивільно-правового характеру на виконання робіт або надання послуг. Однак це не єдині правовідносини, в які можуть вступати установа та фізособа. Тож у цій статті поговоримо про оренду установою майна фізособи та покупку у неї матцінностей.

ПЕРЕДПЛАТНИКА ДЛЯ КОНСУЛЬТАЦІЙ  
У КВІТНІ 2024 РОКУ

8698

Головний редактор  
Вітковська О. М.Засновник і видавець газети  
ТОВ «Видавнича група «АС»Редакція:  
а/с 110, м. Київ, 03186  
тел.: +38 (067) 574-60-03Електронна пошта:  
bb@ibuhgalter.net  
сайт: www.ibuhgalter.netЕлектронна версія:  
www.ibuhgalter.netВідділ передплати:  
тел. 0 800 300 395Рестраційне свідоцтво:  
КВ №20040-9840Р від 01.07.2013 р.Передплатний індекс:  
українська мова 68905

Ціна договірної

Періодичність виходу: 4 рази на місяць

© ТОВ «Видавнича група «АС»

Повне або часткове  
відтворення авторських матеріалів,  
розміщених у газеті  
«Бухгалтерія: бюджет», допускається  
тільки з письмового дозволу  
ТОВ «Видавнича група «АС»

## МОН ВИКЛАЛО В НОВІЙ РЕДАКЦІЇ ПЕРЕЛІК ЦІЛЮВИХ ПОКАЗНИКІВ, ЩО ЇХ НАВОДЯТЬ У КОНТРАКТІ З КЕРІВНИКОМ ДЕРЖАВНОГО ЗВО

МОН наказом від 28.03.2024 № 416 внесло зміни до Примірного переліку цілювих показників, що наводяться у контракті з керівником державного закладу вищої освіти, затвердженого наказом МОН від 05.03.2019 № 299, виклавши його в новій редакції.

Ознайомитися з наказом можна на офіційному сайті МОН за посиланням <https://mon.gov.ua/ua/npa/pro-vnesennya-zmin-do-primirnogo-pereliku-cilovih-pokaznikiv-sho-navodyatsya-u-kontrakti-z-kerivnikom-derzhavnogo-zakladu-vishoyi-osviti>.

## ПОЛОЖЕННЯ ПРО МОЛОДІЖНИЙ ЦЕНТР: ВНЕСЕНО ЗМІНИ

Постановою КМУ від 29.03.2024 № 346 внесено зміни до:

- постанови КМУ «Про затвердження типових положень про молодіжний центр та про експертну раду при молодіжному центрі» від 20.12.2017 № 1014;

- Положення про молодіжний центр, затверджене постановою КМУ від 20.12.2017 № 1014 (далі — Положення № 1014).

**Зміни до постанови** Раді міністрів АР Крим, обласним, Київській та Севастопольській міським державним адміністраціям, органам місцевого самоврядування наказано включити

проекти та заходи, що реалізуються та здійснюються молодіжними центрами, до місцевих програм реалізації державної політики у сферах молодіжної політики, утвердження української національної та громадянської ідентичності.

**Зміни до Положення № 1014** До завдань молодіжного центру віднесено сприяння національно-патріотичному та військово-патріотичному вихованню, розвитку громадянської освіти молоді.

Постанова № 346 набуває чинності з дня опублікування (на момент підготовки номера не опубліковано).

## ВНЕСЕНО ЗМІНИ ДО ПОРЯДКУ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ФУНКЦІОНУВАННЯ ПУНКТІВ НЕЗЛАМНОСТІ

Постановою КМУ від 29.03.2024 № 352 внесено зміни до Порядку організації та функціонування пунктів незламності, затвердженого постановою КМУ від 17.12.2022 № 1401 (далі — Порядок № 1401)

Встановлено, що Порядок № 1401 визначає вимоги до розгортання та діяльності пунктів незламності в разі виникнення надзвичайних ситуацій, зокрема пов'язаних із припиненням (порушенням) роботи систем централізованого водопостачання, водовідведення, електро-, газо- і тепlopостачання та всіх видів електронних комунікаційних послуг, у мирний час та в умовах правового режиму воєнного стану.

Новими пп. 15 та 16 Порядку № 1401 встановлено, що після припинення або скасування воєнного стану:

- міністерства, інші центральні органи виконавчої влади та їх територіальні органи, обласні, Київська міська

держадміністрації (військові адміністрації) та органи місцевого самоврядування, суб'єкти господарювання державної та приватної форми власності (за згодою) утримують пункти незламності в готовності до розгортання та використання у випадках, передбачених п. 1 цього Порядку;

- міністерства, інші центральні органи виконавчої влади та їх територіальні органи, обласні, Київська міська держадміністрації (військові адміністрації) та органи місцевого самоврядування, якими організовано розгортання та функціонування стаціонарних і мобільних пунктів незламності, згідно із законодавством забезпечують збереження комплектації пунктів незламності відповідно до примірного переліку, визначеного в додатку 2 до Порядку № 1401.

Постанова № 352 набирала чинності 03.04.2024.

## НАДАННЯ ВІДПУСТКИ ПРИ НАРОДЖЕННІ ДИТИНИ: Є ЗМІНИ

Постановою КМУ від 29.03.2024 № 356 внесено зміни до Порядку надання відпустки при народженні дитини, затвердженого постановою КМУ від 07.07.2021 № 693.

Уточнено, що право на відпустку має:

- батько дитини, який не перебуває у зареєстрованому шлюбі з матір'ю дитини, за умови, що вони спільно проживають, пов'язані спільним побутом, мають взаємні права та обов'язки, що підтверджується письмовою заявою матері дитини та свідоцтвом про народження дитини, в якому зазначена відповідна інформація про батька дитини.

Під час подання письмової заяви про надання відпустки повинен пред'явити свідоцтво про народження дитини, в якому зазначена відповідна інформація про батька дитини, та письмову заяву матері дитини про те, що вони з батьком дитини спільно проживають, пов'язані спільним побутом, мають взаємні права та обов'язки;

- баба або дід, або інший повнолітній родич дитини, які фактично здійснюють догляд за дитиною, мати (батько) якої є одинокою матір'ю (одиноким батьком), на підставі письмової заяви одинокої матері (одинокого батька) дитини.

Постанова № 693 набрала чинності 03.04.2024.

## ЗАТВЕРДЖЕНО ТИПОВИЙ ПЕРЕЛІК РЕЗУЛЬТАТИВНИХ ПОКАЗНИКІВ БЮДЖЕТНИХ ПРОГРАМ У ГАЛУЗІ «КУЛЬТУРА»

Наказом МКІП від 20.02.2024 № 110 затверджено Типовий перелік результативних показників бюджетних програм місцевих бюджетів у галузі «Культура».

Головним розпорядником коштів місцевих бюджетів при визначенні результативних показників бюджетних програм місцевих бюджетів у галузі «Культура» наказано:

- враховувати гендерно орієнтований підхід у бюджетному процесі;
- забезпечити уточнення та розширення мети, завдання та результативних показників (за потреби).

Наказ № 110 набуває чинності з дня опублікування (на момент підготовки номера не опубліковано).

Загальна інформація



## ДОГОВІР ЦПХ ІЗ ФІЗОСОБОЮ ПРО НАДАННЯ ПОСЛУГ АБО ВИКОНАННЯ РОБІТ: ПРО ГОЛОВНЕ

Алла Головка, Олена Лозова, Людмила Балла,  
експерти газети «Бухгалтерія: бюджет»

Контрагентами бюджетних установ можуть виступати звичайні фізособи (непідприємці). Але водночас треба враховувати багато нюансів: оформлення відносин, закупівлі, оподаткування винагороди, відображення її виплати в обліку. Тож цьому питанню ми вирішили присвятити окремий номер. А про роботу установ із підприємцями поговоримо в одному з наступних номерів.

### ПЕРЕДМОВА

Фізособи можуть здавати установі в **оренду своє майно** або продавати різного роду **матеріальні цінності** (починаючи від сільськогосподарської продукції, книг, меблів і закінчуючи нерухомістю). Цьому питанню ми присвятили окремий матеріал на с. 24 цього номера.

А більш поширеною є ситуація, коли фізособи **виконують роботи або надають послуги** бюджетним установам, укладаючи **договір цивільно-правового характеру** (далі — договір ЦПХ). Тож у цій статті розберемо загальні моменти укладення такого договору.

А далі в цьому номері розглянемо питання:

- **закупівлі** робіт/послуг за договором ЦПХ, укладеним із фізособою (див. с. 9 цього номера);
- **оподаткування** винагороди за договором ЦПХ та відображення її у звітності (див. с. 12 цього номера);
- відображення **в бухгалтерії** виплати винагороди (див. с. 17 цього номера);
- можливості виплати **лікарняних**, якщо захворів виконавець за договором ЦПХ (див. с. 21 цього номера).

### ДОГОВІР ЦПХ: ЗАГАЛЬНА ІНФОРМАЦІЯ

**Що таке договори ЦПХ?** В загальному випадку працю фізичних осіб використовують на підставі трудових договорів. У такому разі кажуть, що «фізична особа працює в установі», «фізична особа є працівником установи». Проте укладення трудового договору — не єдиний спосіб використати працю фізичних осіб: для таких цілей можна також укладати з фізичними особами **договори ЦПХ**.

Які ж це договори? Це договори на виконання робіт (**договори підряду**) і договори **про надання послуг**. Відносини за договорами ЦПХ регулює ЦКУ<sup>1</sup> (на відміну від трудових, які перебувають у сфері дії КЗпП<sup>2</sup>).

У табл. 1 (с. 5) наведемо види договорів ЦПХ.

**Чим відрізняється від трудового договору?** Відносини за договором ЦПХ і трудові відносини мають багато спільного, **але це зовсім різні договори**. І плутати їх не слід.

У листі від 19.03.2019 № 291/0/204-19 Мінсоцполітики підкреслювало, що договір ЦПХ **не повинен містити ознак трудових відносин**. У разі наявності в ньому ознак трудових

**відносин** (наприклад, робота має систематичний характер; працівник підпорядковується правилам внутрішнього трудового розпорядку; винагорода здійснюється періодично (два і більше разів) за особисто виконувану роботу в інтересах замовника; особа виконує роботу, аналогічну за кваліфікацією та професією роботі, виконуваний штатними працівниками роботодавця; тривалість робочого часу та часу відпочинку встановлюється замовником; забезпечення організації умов праці, зокрема надання засобів виробництва (обладнання, інструментів, матеріалів, сировини, робочого місця) здійснюється роботодавцем тощо) **такий договір може бути визнано трудовим**.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Коли договори ЦПХ набувають систематичного характеру і **фактично перетворюються на трудову функцію**, це загрожує штрафом від Держпраці в розмірі в 10 мінзарплат на установу (заклад) **за кожну неоформлену особу**, тобто особу, з якою було укладено

1

Цивільний кодекс  
України від 16.01.2003  
№ 435-IV.

2

Кодекс законів  
про працю України  
від 10.12.1971.

Таблиця 1. Види договорів ЦПХ

Вид договору	Чим регулюються правовідносини
Підряду	<b>Глава 61 «Підряд»</b> За договором підряду одна сторона (підрядник) зобов'язується на свій ризик <b>виконати певну роботу за завданням другої сторони</b> (замовника), а замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану роботу (ч. 1 ст. 837 ЦКУ). Договір підряду може укладатися на виготовлення, обробку, переробку, ремонт речі або на виконання іншої роботи з переданням її результату замовникові
Виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт	<b>Глава 62 «Виконання науково-дослідних або дослідно-конструкторських та технологічних робіт».</b> Відповідно до ст. 892 ЦКУ за договором про виконання таких робіт <b>підрядник (виконавець) зобов'язується провести за завданням замовника наукові дослідження</b> , розробити зразок нового виробу та конструкторську документацію на нього, нову технологію тощо, а замовник зобов'язується прийняти виконану роботу й оплатити її. Договір може охоплювати весь цикл проведення наукових досліджень, розроблення та виготовлення зразків або його окремі етапи
Послуги	<b>Глава 63 «Послуги. Загальні положення».</b> За договором про надання послуг одна сторона ( <b>виконавець</b> ) <b>зобов'язується за завданням другої сторони (замовника) надати послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності</b> , а замовник зобов'язується оплатити виконавцеві зазначену послугу, якщо інше не встановлено договором (ч. 1 ст. 901 ЦКУ)

договір ЦПХ, а фактично відносини мають ознаки трудових.

Також Мінсоцполітики в листі від 23.05.2017 № 10620/0/2-17/13 наведено ознаки трудових відносин; за їх наявності договір ЦПХ може бути визнано трудовим, особливо якщо **таку посаду передбачено і типовими штатами, і штатним розписом закладу**. Тому не треба укладати договори ЦПХ **на ті ж роботи/послуги, що їх виконують працівники установи за обійманою посадою**.

Нижче в табл. 2 (на с. 6) наведемо важливі відмінності між договорами ЦПХ та трудовими договорами.

Зазначимо, що судова практика щодо цього питання також розділилася: результат розгляду справи залежить не тільки від того, чи укладено договір ЦПХ, а й від того, як він **виписаний і які відносини фактично тривають між установою та фізособою**.

Зокрема, у постанові КАС ВС від 24.12.2019 у справі № 823/1167/16<sup>3</sup>, постанові КАС ВС від 09.06.2021 у справі № 420/2174/19<sup>4</sup>, де роботодавці оскаржують санкції, застосовані контролюючими органами за виявлення ознак трудових відносин у договорах ЦПХ, виокремлено ознаки, за якими розмежовують трудові відносини і цивільно-правові.

Зокрема, **основною ознакою, що відрізняє ЦПХ-відносини від трудових, на думку суду, є те, що трудовим законодавством регулюється процес трудової діяльності,**

її організація. За договором ЦПХ процес організації трудової діяльності залишається за його межами. Метою такого договору **є отримання певного матеріального результату**. Підрядник, на відміну від працівника, не підпорядковується правилам внутрішнього трудового розпорядку, він сам організовує і виконує свою роботу. За трудовим же договором працівник зобов'язаний виконувати не якусь індивідуально визначену роботу, а виконувати визначену трудову функцію в діяльності підприємства. Після закінчення виконання визначеного завдання трудова діяльність не припиняється.

Предметом трудового договору є, власне, праця працівника в процесі виробництва, тоді як предметом договору ЦПХ є виконання його стороною певного визначеного обсягу робіт.

Тож предметом договорів ЦПХ є результат праці, який підлягає вимірюванню у конкретних фізичних величинах, а не процес роботи.

**ПІРАДА.** При укладенні договору ЦПХ **унікайте** виразів на кшталт «оплата праці», «заробітна плата», ні в якому разі не посилайтеся на норми КЗпП щодо визначення розміру винагороди тощо. Періодична (наприклад, щомісячна) виплата винагороди у фіксованому розмірі може викликати сумніви у цивільно-правовому характері угоди, тому стежте за тим, щоб розмір винагороди був обґрунтований відповідними документами (кошториси, акти).

<sup>3</sup>  
<https://reyestr.court.gov.ua/Review/86594424>

<sup>4</sup>  
<https://reyestr.court.gov.ua/Review/97533766>

Таблиця 2. Трудовий договір і договір ЦПХ: ознаки та відмінності

Трудовий договір	Договір ЦПХ
<b>Чим врегульовано відносини</b>	
<p>1) КЗнП;</p> <p>2) інші законодавчі акти, ухвалені відповідно до КЗнП (Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР, Закон України «Про відпустки» від 15.11.1996 № 504/96-ВР, Закон України «Про охорону праці» від 14.10.1992 № 2694-XII тощо) та підзаконні нормативно-правові акти;</p> <p>3) колективний договір, правила внутрішнього трудового розпорядку</p>	ЦКУ
<b>Предмет договору та мета його укладення</b>	
<p>1. Мета укладення — організація процесу праці. Відповідно, предметом трудового договору є <b>сам процес праці</b>, тобто виконання певної роботи (певних трудових функцій) за конкретною кваліфікацією, професією, посадою.</p> <p>2. Зазвичай трудова функція працівника не передбачає будь-якого кінцевого результату.</p> <p>Працівника приймають на певну посаду, передбачену штатним розписом, для виконання певної роботи (певних функцій) за конкретною кваліфікацією, професією, посадою</p>	<p>1. Договір ЦПХ укладають із метою <b>досягнення певних результатів</b>. За договором ЦПХ процес організації трудової діяльності залишається за його межами.</p> <p>2. Договір <b>підряду</b> може укладатися на виготовлення, обробку, переробку, ремонт речі або на виконання іншої роботи з переданням її результату замовнику (ч. 2 ст. 837 ЦКУ).</p> <p>За договором <b>про надання послуг</b> виконавець надає послугу, яка споживається в процесі вчинення певної дії або здійснення певної діяльності (ст. 901 ЦКУ)</p>
<b>Сторони</b>	
Працівник і роботодавець	Замовник і підрядник/виконавець
<b>Допуск до роботи</b>	
Обов'язково потрібно подати до ДПС Повідомлення про прийняття працівника на роботу / укладення гіг-контракту (далі — Повідомлення)	Про укладення договору ЦПХ <b>необхідно повідомити</b> ДПС, подавши Повідомлення. При цьому в полі « <b>5. Категорія особи**</b> » слід зазначити ознаку « <b>4</b> ». У разі заповнення Повідомлення при укладенні договору ЦПХ поле «9. Номер наказу або розпорядження про прийняття на роботу***» <b>не заповнюють</b> . В полі «10» проставляють дату укладення договору ЦПХ, а в полі «11» — дату початку виконання робіт (надання послуг) особою на підставі договору ЦПХ. Зауважимо, що дати в полях 10 і 11 можуть не збігатися, але дата в полі 10 має бути такою самою або ранішою, ніж дата в полі 11
<b>Час роботи</b>	
До трудової книжки працівника вносять відповідні записи. Він підпорядковується правилам внутрішнього трудового розпорядку та дотримується трудової дисципліни. Трудовий договір може бути безстроковим або на певний строк у випадках, передбачених КЗнП	Запис до трудової книжки про роботу за договором ЦПХ не вносять. Підрядник/виконавець не підпорядковується правилам внутрішнього трудового розпорядку, він сам організовує і виконує свою роботу. Договір ЦПХ завжди строковий і закінчується в разі виконання сторонами своїх зобов'язань та досягнення результату
<b>Організація роботи</b>	
Праця працівника юридично не самостійна. Його трудова функція зафіксована посадовою інструкцією, трудовим договором. Він виконує вказівки, доручення, накази (розпорядження) роботодавця	Підрядник/виконавець самостійно організовує роботу та виконує її в строки, передбачені договором для передання замовнику результату
<b>Оплата</b>	
Оплата праці — мінімум двічі на місяць, у розмірах відповідно до профільного законодавства та підзаконних НПА. Працівнику встановлюють категорію, розряд. Він проходить атестацію, підвищення кваліфікації тощо	Оплата праці — за домовленістю сторін за фактично виконану роботу (надані послуги) на підставі акта приймання-передачі наданих робіт (послуг). Без дотримання мінгарантій, присвоєння категорій, розрядів. Без встановлення доплат і надбавок для певної категорії працівників

Трудовий договір	Договір ЦПХ
<b>Відпустки</b>	
Працівник має право на відпустку залежно від категорії, передбачену <i>КЗпП</i> та профільним законодавством	Цивільно-правовим законодавством не передбачено надання саме відпусток
<b>Лікарняні</b>	
Працівник має право на оплату лікарняних (за кошти ПФУ лікарняні виплачують у першу чергу за основною роботою, і тільки якщо за основною посадою працівник не отримав допомоги, то він зможе отримати її або за сумісництвом, або за договором ЦПХ)	<i>Порядком, затвердженим постановою КМУ від 26.06.2015 № 440, не передбачено</i> оплату перших 5 днів тимчасової непрацездатності застрахованій особі, яка працює на умовах договору ЦПХ. Щодо допомоги з тимчасової непрацездатності від ПФУ, то в разі нереалізації права на допомогу за основним місцем роботи та сумісництвами особа матиме право отримати допомогу за договором ЦПХ. Зверніть увагу: якщо в особи немає основного місця роботи і вона може це довести, то допомогу виплачують за договором ЦПХ (щодо цього питання див. також матеріал на с. 21 цього номера)
<b>Трудовий колектив</b>	
Працівник є членом трудового колективу, бере участь у його діяльності. Його посаду передбачено структурою та штатним розписом закладу (установи)	Підрядник не є членом трудового колективу
<b>Відповідальність</b>	
Дисциплінарна, матеріальна згідно з <i>КЗпП</i>	Відповідальність за порушення і невиконання зобов'язань передбачено <i>ЦКУ</i>
<b>Припинення</b>	
3 підстав, передбачених <i>КЗпП</i>	3 підстав, передбачених <i>ЦКУ</i>
1 Форму наведено в додатку до постанови КМУ від 17.06.2015 № 413.	

**Форма договору** Договір ЦПХ укладають обов'язково **в письмовій формі** (ст. 208 *ЦКУ*). Обов'язкового нотаріального посвідчення договору ЦПХ не вимагається, але це можна зробити за домовленістю сторін чи на вимогу однієї сторони (ст. 209 *ЦКУ*).

Форму такого договору законодавчо не визначено, адже все залежить від виду виконуваних робіт/наданих послуг, побажань сторін тощо.



**ДО ВІДОМА.** Втім, у певних випадках це питання врегульовано, наприклад якщо йдеться про **додаткові психолого-педагогічні і корекційно-розвиткові заняття**, що їх надають за договором ЦПХ про надання послуг. У *додатку 3 до Порядку № 88*<sup>5</sup> наведено примірний договір на надання таких послуг. До речі, його формою можуть скористатися й інші установи, які укладають договори ЦПХ про надання певних послуг.

Крім того, зазначимо, що відповідно до ч. 3 ст. 180 *ГКУ*<sup>6</sup> при укладенні господарського договору сторони зобов'язані в будь-

якому разі погодити **предмет, ціну, строк дії договору**.

А відповідно до ст. 638 *ЦКУ* **істотними умовами договору є:**

- 1) умови про **предмет договору**;
- 2) умови, що **визначені законом як істотні**. Ці умови залежать від специфіки договору та інших норм законодавства;
- 3) умови, які є **необхідними для договорів цього виду**. Тут також керує специфіка. У цьому випадку слід проаналізувати, чи можна належно виконати договір без включення і погодження сторонами окремої умови, наприклад за окремими послугами необхідний кошторис витрат тощо;
- 4) **усі ті умови**, щодо яких за заявою хоча б однієї зі сторін має бути досягнуто згоди. Ці умови не є обов'язковими за замовчуванням, але стають такими у випадку, коли одна зі сторін наполягатиме на їх включенні в договір, адже без цих умов договір одну зі сторін не влаштує.

Чому ж важливо досягти згоди за всіма істотними умовами? З огляду на зміст ч. 1 ст. 638 *ЦКУ* договір вважатиметься укладеним, **якщо сторони досягли згоди за всіма істотними**

<sup>5</sup> Порядок та умови надання субвенції з державного бюджету місцевим бюджетам на надання державної підтримки особам з особливими освітніми потребами, затверджені постановою КМУ від 14.02.2017 № 88.

<sup>6</sup> Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV.

**умовами.** Тобто відсутність домовленості щодо істотних умов дорівнює відсутності договору як такого. На це вказують і норми ч. 8 ст. 181 ГКУ. Відповідно, сторони одна іншій нічого не винні. До таких відносин у разі виникнення спорів застосовуються положення *гл. 83 ЦКУ* щодо повернення безпідставно набутого майна. Крім цього, у перевіряльників щодо таких договорів можуть виникнути запитання на предмет реальності операцій.

Якщо для виконання робіт (надання послуг) підрядник **використовує техніку і матеріали замовника, це має бути визначено в договорі ЦПХ**, зокрема перелік обладнання і матеріалів, які замовник зобов'язується передати. Після завершення робіт підрядник звітує про обсяг використання матеріалів замовника (це можна оформити в акті виконаних робіт або окремим актом).



**ДО ВІДОМА.** Виконання робіт за договором ЦПХ є формою зайнятості. Тож якщо ви уклали такий договір з вашим працівником, то виконувати роботи/надавати послуги за договором ЦПХ **він повинен у вільний від основної роботи час.**

**Акт** Результат виконання роботи/факт надання послуги зазвичай фіксують у відповідному **акті приймання наданих послуг (акті приймання виконаних робіт)**. Затвердженої форми акта немає, тому його укладають у довільній формі, але врахувавши всі обов'язкові реквізити, встановлені для первинного документа.



**ДО ВІДОМА.** Форму акта приймання проведених (наданих) **психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять (послуг)** наведено в *додатку 4 до Порядку № 88*.

Акт складають у двох примірниках, і його підписують обидві сторони. Акт засвідчує, що підрядник/виконавець передав результат робіт/послуг, а замовник прийняв цей результат.

Поширеною є ситуація, коли послуги тривають й закінчення договору ЦПХ припадає на вихідний день. Тоді постає питання, на яку

дату скласти акт. Професійні кола напрацювали три варіанти дій:

- скласти акт останнім робочим днем, що передує вихідному;
- датувати акт вихідним днем;
- скласти акт у перший робочий день після вихідного.

Ми є **прибічниками третього варіанта.**

Пояснимо. Якщо бухгалтерія або інші особи, відповідальні за оформлення первинних документів, у день, коли закінчується період надання послуги, мають законний вихідний день, то оформити документ цим днем вони фізично не можуть. Проте, якщо дивитися правді в очі, бухгалтерська нормативка цього й не вимагає! Головне — належним чином зафіксувати інформацію в первинці та відобразити її **в обліку в періоді здійснення**. Доцільно передбачити у правилах документообігу, що господарські операції, завершення яких припадає на вихідний чи святковий день, фіксуються в первинних документах у перший робочий день, що настає після такого вихідного чи святкового дня.

**Розмір винагороди** Розмір винагороди за договором ЦПХ (**наголошуємо:** це не заробітна плата) встановлюється **за домовленістю сторін, і він не обмежений ані мінімальною, ані максимальною сумою** (ст. 843, 903 ЦКУ). Втім, звісно, аби у перевіряльників не було претензій, розмір винагороди **має відповідати ринковим цінам.**



**ДО ВІДОМА.** Вище ми зазначили, що законодавство не обмежує суму винагороди якимись певними рамками — все визначається за домовленістю сторін. Втім, є винятки, коли конкретну (максимальну) суму винагороди за договором ЦПХ встановлено законодавчо. Прикладом є **проведення додаткових психолого-педагогічних і корекційно-розвиткових занять** (послуг), які надаються за договором ЦПХ, — їхню вартість визначено *Порядком № 88*.

У договорі підряду визначають вартість роботи чи способи її визначення (ст. 843 ЦКУ). Строки виплати встановлюють за домовленістю сторін (ст. 843, 903 ЦКУ).

## Є-DATA

Відповідно до *Закону № 183* <sup>7</sup> бюджетні установи повинні щокварталу оприлюднювати інформацію про використання

публічних коштів, **у тому числі за договорами ЦПХ**, укладеними зі звичайними фізособами.

7

Закон України «Про відкритість використання публічних коштів» від 11.02.2015 № 183-VIII.



Інформація про отримання фізичними особами бюджетних коштів відповідно до укладених із ними договорів становить суспільний інтерес і не може бути конфіденційною. Відповідно до п. 3 Закону № 183 оприлюдненню на вебпорталі підлягають:

- прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, яка є виконавцем договору, укладеного бюджетною установою, що фактично є «найменуванням виконавця»;
  - інформація про місцезнаходження особи, тобто адреса його реєстрації.
- Зауважимо, що оприлюднення інформації

про особу не потребує надання нею письмової згоди на право обробки персональних даних іншим суб'єктам відносин, оскільки проводиться відповідно до вимог законодавства.

Нагадаємо, що з вересня 2022 року функціонали вебпорталів Є-data та Prozorro інтегровано з метою полегшення роботи законників за договорами про закупівлю. Тобто інформація про договори, оприлюдненні на Prozorro, автоматично завантажується на вебпорталі Є-data. Втім, після такого автоматичного завантаження радимо все ж таки перевірити, чи наявна вся необхідна інформація. **Б**


 Публічні закупівлі



## ДОГОВІР ЦПХ НА ВИКОНАННЯ РОБІТ/НАДАННЯ ПОСЛУГ: ЗАКУПІВЛЯ Й ОПРИЛЮДНЕННЯ

Людмила Линник,

консультант газети «Бухгалтерія: бюджет», юрист

Правила укладення договорів цивільно-правового характеру з фізичними особами ми розглянули на с. 4. А в цьому матеріалі розберемося, чи поширюються на такі договори норми закупівельного законодавства. 

### ЗАКУПІВЛЯ ЧИ НІ?

Нагадаємо, що з 19.10.2022 усі категорії замовників, що зобов'язані здійснювати публічні закупівлі відповідно до Закону № 922<sup>1</sup>, проводять закупівлі відповідно до цього Закону з урахуванням Особливостей № 1178<sup>2</sup>.

Терміни в цих Особливостях (окрім «аномально низька ціна тендерної пропозиції») вживаються у значенні, наведеному в Законі № 922, постановках КМУ від 24.02.2016 № 166 та від 14.08.2020 № 822.

Відповідно до п. 6 ч. 1 ст. 1 Закону № 922 **договір про закупівлю** — це господарський договір, що укладається між замовником і учасником за результатами проведення процедури закупівлі/спрощеної закупівлі та передбачає **платне надання послуг, виконання**

**робіт** або придбання товару. Договір про закупівлю укладають відповідно до норм ЦКУ<sup>3</sup> та ГКУ<sup>4</sup> з урахуванням особливостей, визначених цим Законом (ч. 1 ст. 41 Закону № 922).

Як визначає Закон № 922:

- **роботи** — розроблення проектної документації на об'єкти будівництва, науково-проектної документації на реставрацію пам'яток архітектури та містобудування, будівництво нових, розширення, реконструкція, капітальний ремонт та реставрація існуючих об'єктів і споруд виробничого та невиробничого призначення, роботи з будівництва об'єктів з розробленням проектної документації, роботи з нормування в будівництві, геологорозві-

<sup>1</sup> Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII.

<sup>2</sup> Особливості здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування, затверджені постановою КМУ від 12.10.2022 № 1178.

3

Цивільний кодекс  
України  
від 16.01.2003 № 435-IV.

4

Господарський кодекс  
України  
від 16.01.2003 № 436-IV.

5

Порядок визначення  
предмета закупівлі,  
затверджений  
наказом Мінекономіки  
від 15.04.2020 № 708.

6

Порядок формування  
та використання елек-  
тронного каталогу,  
затверджений  
постановою КМУ  
від 14.09.2020 № 822.

дувальні роботи, технічне переоснащення діючих підприємств та супровідні роботи послуги, у тому числі геодезичні роботи, буріння, сейсмічні дослідження, аеро- і супутникова фотозйомка та інші послуги, що включаються до кошторисної вартості робіт, якщо вартість таких послуг не перевищує вартості самих робіт (п. 27 ч. 1 ст. 1);

- **послуги** — це будь-який предмет закупівлі, крім товарів і робіт, зокрема транспортні послуги, освоєння технологій, наукові дослідження, науково-дослідні або дослідно-конструкторські розробки, медичне та побутове обслуговування, найм (оренда), а також фінансові та консультаційні послуги, поточний ремонт (п. 21 ч. 1 ст. 1).

При цьому учасником у закупівлях, у тому числі допорогових, **може бути фізична особа** (це прямо передбачено нормами *Закону № 922*), з якою за результатами закупівлі укладається договір цивільно-правового характеру на виконання робіт або надання послуг (далі — договір ЦПХ).



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Згідно зі *ст. 5 Закону № 922* його дія не поширюється на випадки, якщо предметом закупівлі є, зокрема, трудові договори (контракти). Але підкреслимо: договір ЦПХ **не є трудовим договором**. Трудове законодавство не поширюється на такі відносини. Договір ЦПХ — це договір підряду чи надання послуг, укладений за правилами ЦКУ, між сторонами — громадянином і установою для виконання конкретного завдання, роботи, надання послуг. І трудових відносин він ніяк не стосується.

Детальніше щодо цього питання див. матеріал на с. 4 цього номера.

Втім, укладення договору ЦПХ саме зі звичайною фізособою зумовлює особливості оплати установами таких послуг/робіт за КЕКВ 2111 «Заробітна плата». Це загалом і стало першочерговою причиною численних запитів у цій сфері.

Проте закупівельне законодавство не розмежує, за якими КЕКВ замовник здійснює оплату за отримані послуги/виконані роботи. І те, що видатки на оплату договору ЦПХ здійснюються за «зарплатним» КЕКВ, **не робить його трудовим договором**.



**ВАЖЛИВО.** Тож, якщо договір між установою та фізичною особою передбачає надання послуг чи виконання робіт, то на нього **поширюються вимоги Закону № 922**. Такий висновок робимо, зокрема, з відповіді Мінекономіки на запит № 886/2020, оприлюдненої на сайті міністерства в розділі «Консультації з питань публічних закупівель». Не змінилася думка міністерства і з набуттям чинності *Особливостями № 1178* (див. відповіді на запити № 77/24, № 274/23 за посиланням <https://www.me.gov.ua/InfoRez/Details?id=21fc85d2-ba41-46ea-a583-c3ba3f393f14&lang=uk-UA>).

Знаємо, що деякі фахівці не вважають договір ЦПХ закупівлею. Втім, ми навели вам аргументи, посилюючись на позицію Мінекономіки. А вирішувати, якої позиції дотримуватися, як завжди, вам.

## ОПРИЛЮДНЕННЯ

Відповідно до *п. 10 Особливостей № 1178* замовники, у тому числі централізовані закупівельні організації, здійснюють закупівлі:

- товарів і послуг (крім послуг з поточного ремонту, предмет закупівлі яких визначається відповідно до *п. 3 розд. II Порядку № 708*), вартість яких становить або перевищує **100 тис. грн**;
- послуг із поточного ремонту, вартість яких становить або перевищує **200 тис. грн**;
- робіт, вартість яких становить або перевищує **1,5 млн грн**;

**шляхом застосування відкритих торгів у порядку, визначеному цими Особливостями, та/або шляхом використання е-каталогу**

для закупівлі товару відповідно до *Порядку № 822*, **з урахуванням положень, визначених Особливостями**.

У разі здійснення так званих **допорогових закупівель**, тобто закупівель, вартість яких є меншою за зазначені вище суми, замовники можуть використовувати ЕСЗ відповідно до умов, визначених адміністратором ЕСЗ, у тому числі е-каталог для закупівлі **товарів**.

У разі ж здійснення таких закупівель **без використання ЕСЗ замовник обов'язково:**

- дотримується принципів здійснення публічних закупівель, визначених *Законом № 922*;

- вносить інформацію про таку закупівлю до річного плану;
- оприлюднює відповідно до п. 3<sup>8</sup> розд. X «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 922 в ЕСЗ звіт про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель, тобто щодо договорів на суму понад 50 тис. грн — **не пізніше ніж через 10 робочих днів із дня укладення такого договору.**



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** У разі здійснення закупівлі, вартість якої є меншою, ніж 50 тис. грн, без використання ЕСЗ замовник не оприлюднює в ЕСЗ звіт про договір про закупівлю, укладений без використання ЕСЗ (п. 11 Особливостей № 1178).

Отже, щодо закупівель до 50 тис. грн в ЕСЗ оприлюднюють **тільки річний план**. Хоча, варто зазначити, що і в таких випадках перешкод для оприлюднення звіту в ЕСЗ немає. І багато замовників при оприлюдненні звіту про закупівлі до 50 тис. грн застосовують загальні положення ч. 3 ст. 3 та ст. 10 Закону № 922.

Що має зазначити замовник у звіті про договір про закупівлю, укладений без використання ЕСЗ, якщо йдеться про виконавця — фізособу, щодо якої ще й застосовуються норми щодо захисту персональних даних?

Інформацію, що має містити такий звіт, передбачено ч. 3 ст. 3 Закону № 922. І вона дійсно містить **інформацію про виконавця**. Зокрема, для фізичної особи — учасника зазначають прізвище, ім'я, по батькові (за наявності) постачальника товарів, **виконавця робіт чи надавача послуг**, реєстраційний номер облікової картки платника податків (РНОКПП) або серію та номер паспорта (для фізосіб, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття РНОКПП та офіційно повідомили про це відповідний контролюючий орган і мають відмітку в паспорті) постачальника товарів, **виконавця робіт чи надавача послуг**, місце проживання постачальника товарів, **виконавця робіт чи надавача послуг** і номер телефону (п.п. 3, 4, 5 абз. 2 ч. 3 ст. 3 Закону № 922).



**ДО ВІДОМА.** Однак маємо нагадати, що згідно з нормами ст. 5 Закону про захист персональних даних<sup>7</sup> та ст. 6 Закону про публічну інформацію<sup>8</sup> **не належить до інформації з обмеженням доступом інформація про отримання**

**у будь-якій формі фізичною особою бюджетних коштів.**

Згідно з приписами *Особливостей № 1178* у разі коли оприлюднення в ЕСЗ інформації про місцезнаходження замовника, та/або місцезнаходження (для юридичної особи)/місце проживання (для фізичної особи) постачальника (виконавця робіт, надавача послуг), та/або місце поставки товарів, виконання робіт чи надання послуг (оприлюднення якої передбачено *Законом* та/або цими *Особливостями*) несе загрозу безпеці замовника та/або постачальника, таку інформацію в договорі про закупівлю можна зазначити як назву населеного пункту місцезнаходження замовника, та/або місцезнаходження (для юридичної особи)/місця проживання (для фізичної особи) постачальника (виконавця робіт, надавача послуг), та/або назву населеного пункту, в який здійснюється доставка товару (в якому виконуються роботи чи надаються послуги).

Відповідно, у звіті інформацію слід буде зазначити так само.

Окремо нагадаємо про досить поширені договори ЦПХ — договори на проведення корекційних занять із дітьми з особливими освітніми потребами. В них, окрім виконавця, зазначають ще й інформацію про дитину.

Нагадаємо, що інформація про дитину у звіті не оприлюднюється взагалі. Власне ж **договір про закупівлю та всі додатки до нього** відповідно до п. 10 *Особливостей № 1178* оприлюднюються лише в разі здійснення закупівлі послуг на суму понад 100 тис. грн.

Втім, права дитини і тут не будуть порушені, адже відповідно до ст. 2 Закону про захист персональних даних **персональні дані** — це відомості чи сукупність відомостей про фізичну особу, яка ідентифікована або може бути конкретно ідентифікована. При цьому, як випливає з листа Уповноваженого ВРУ з прав людини від 28.07.2017 № 11-1662/2189-17-168, прізвище, ім'я та по батькові не є такими даними, адже не можуть ідентифікувати конкретну людину. Осіб з аналогічними даними може бути декілька.

А от РНОКПП — то вже інша річ, але його в договорі на корекційні заняття для дитини не зазначають. Окрім того, в разі наявності сумнівів саме щодо меж оприлюднення інформації про дітей, з якими проводять корекційні заняття, ніщо не заважає замовнику при скануванні відповідного договору приховати інформацію про дитину. 5

<sup>7</sup> Закон України «Про захист персональних даних» від 01.06.2010 № 2297-VI.

<sup>8</sup> Закону України «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 № 2939-VI.

Оподаткування та звітність



## ДОГОВІР ЦПХ ІЗ ФІЗОСОБОЮ ПРО НАДАННЯ ПОСЛУГ АБО ВИКОНАННЯ РОБІТ: ОПОДАТКУВАННЯ ТА ЗВІТНІСТЬ

Людмила Балла,

PhD in Economics, експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

У цьому матеріалі розглянемо порядок оподаткування винагороди за договором цивільно-правового характеру, сплати з неї ЄСВ та відображення такої виплати в Податковому розрахунку.



### ПДФО ТА ВЗ

**Утримання** Відповідно до п.п. 164.2.2 ПКУ<sup>1</sup> суму винагороди за виконану роботу (надану послугу) за договором цивільно-правового характеру (далі — договір ЦПХ) **включають до загального оподаткованого доходу фізособи.**

При нарахуванні доходів у вигляді винагороди база оподаткування визначається як **нарахована сума такої винагороди** (п.п. 164.2.2 ПКУ).

Отже, із суми винагороди за договором ЦПХ **слід утримати ПДФО в розмірі 18% та військовий збір — 1,5%** (п. 168.1, п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

**ДО ВІДОМА.** Застосування до винагороди податкової соціальної пільги **не передбачено.**

**Сплата** Перераховувати до бюджету ПДФО і ВЗ необхідно:

1) одночасно з виплатою авансу, суми винагороди або її частини (п.п. 168.1.2, п.п. 1.4 п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX ПКУ), якщо аванс або винагороду виплачують, перераховуючи кошти **на банківську картку фізособи;**

2) протягом 3 операційних днів із дня, що настає за днем виплати, якщо винагороду виплачують **готівкою** (п.п. 168.1.4, п.п. 1.4 п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

Якщо винагороду нараховано, але не виплачено, то ПДФО та ВЗ із такої винагороди слід сплатити у строки, установлені для місячного податкового періоду (п.п. 168.1.5, 49.18.1, п. 57.1, п.п. 1.4 п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX ПКУ), тобто не пізніше 30 к. дн., що настають за місяцем нарахування винагороди.

### ЄСВ

На суму винагороди нараховують ЄСВ **в розмірі 22%** (абз. 1 п. 1 ч. 1 ст. 7, ч. 5 ст. 8 Закону про ЄСВ<sup>2</sup>). Винагорода за договором ЦПХ за роботи (послуги) потрапляє до бази нарахування ЄСВ **в місяці її нарахування** (як правило, це місяць закриття/підписання акта виконаних робіт / наданих послуг).

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Якщо послуги за договором ЦПХ надає **особа з інвалідністю**, то ЄСВ на її винагороду нараховують також за ставкою **22%** (навіть, якщо договір укладено з працівником установи, який є особою з інвалідністю і до його зарплати застосовують ставку 8,41%).

Нараховують ЄСВ **на фактично нараховану винагороду за договором ЦПХ незалежно від її розміру, але з урахуванням максимальної величини бази нара-**

**хування.** Тобто якщо розмір винагороди на місяць:

- менший за МЗП, ЄСВ сплачуємо з фактичної бази;
- більший за максимальний розмір доходу, з якого сплачують внесок, то ЄСВ платимо тільки з такого максимального розміру (п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону про ЄСВ). На сьогодні це 15 МЗП, а саме: в січні–березні 2024 року — **106500,00 грн**; в квітні–грудні 2024 року — **120000,00 грн.**

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Якщо **строк виконання робіт за договором ЦПХ перевищує один календарний місяць і помісячно не складаються акти, то ЄСВ нараховують на суму винагороди, яку визначають діленням доходу, виплаченого за результатами виконання роботи, на кількість місяців, за які він нара-**

1

Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.

2

Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 № 2464-VI.

**хований** (ч. 2 ст. 7 Закону по ЄСВ). При цьому неважливо, повні це місяці чи ні: пропорційно кількості днів, що припадають на місяці виконання робіт (надання послуг), винагороду **не розподіляють** — **ділять саме на кількість місяців**. Якщо в договорі ЦПХ не зазначено періоду виконання робіт (надання послуг), то орієнтуватися слід на дату укладення договору та дату підписання сторонами акта, а для послуг слід орієнтуватися на дати початку та закінчення з акта.

**Сплата** Сплачувати ЄСВ слід одночасно з виплатою авансу (якщо його виплату передбачено договором), виплатою винагороди за договором ЦПХ (або її частини) (абз. 2 ч. 8 ст. 9 Закону про ЄСВ).

Якщо винагороду (її частину) було нараховано, але не виплачено, ЄСВ, нарахований на суму такої винагороди, треба перерахувати не пізніше 20 числа місяця, що настає за місяцем такого нарахування (абз. 1 ч. 8 ст. 9 Закону про ЄСВ). Якщо останній день строку сплати припадає на вихідний або святковий день, то граничний строк сплати ЄСВ — перший наступний робочий день.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Якщо договір ЦПХ укладено з фізособою, яка одночасно є **працівником цієї ж установи**, то порядок оподаткування такий самий, **за винятком бази ЄСВ**.

До бази ЄСВ працівника, який одночасно працює й за договором ЦПХ, ураховують весь його **сумарний дохід за місяць, тобто зарплату + винагороду за договором ЦПХ**, що припадає на цей місяць (див. ІПК ДФС від 22.05.2019 № 2295/6/99-99-13-03-02-15/ІПК). Це означає, що й правило «ЄСВ з МЗП» потрібно виконувати, ураховуючи саме сумарний дохід за місяць.

Зокрема, якщо сума зарплати та винагороди такого працівника за місяць виявиться меншою за МЗП, то ЄСВ доведеться «дотягнути» до мінімального внеску, тобто сплатити з МЗП. Якщо така сума буде більшою за МЗП — ЄСВ платимо з фактичної бази.

Водночас нагадаємо, що правило «ЄСВ з МЗП» треба виконувати тільки щодо доходу працівників, для яких це місце роботи є основним. Якщо договір ЦПХ укладено з вашим працівником, який є сумісником, для нього «дотягування» ЄСВ до МЗП робити не потрібно, адже для сумісників такого обов'язку немає.

## АЛІМЕНТИ І БОРГИ

Питання утримання аліментів і боргів з винагороди за договором ЦПХ може виникнути, коли особа є одночасно і працівником установи, адже тоді в установі є відповідний виконавчий документ, відповідно до якого проводять стягнення (якщо особа не є працівником установи, то навряд чи в період виконання робіт/надання послуг до установи встигне надійти такий виконавчий документ).

**Аліменти** В Переліку № 146<sup>3</sup> винагороду за договором ЦПХ не віднесено до доходів, з яких не утримують аліменти. Тож із такого доходу аліменти **утримують**.

**Борг** Перелік коштів, на які не може бути звернено стягнення, встановлено ст. 73 Закону про виконавче провадження<sup>4</sup>. Серед них немає винагороди за договором ЦПХ, отже, з такої виплати борг слід **утримувати**.

## ЗВІТНІСТЬ

**Додаток 5** Інформацію про укладення договору ЦПХ **потрібно** зазначити в додатку 5 Податкового розрахунку. При цьому:

1) у **графі 07** обов'язково вказуйте категорію особи «3» (особи, що виконують роботи за договорами цивільно-правового характеру);

2) у **графі 06** зазначайте:

або «1» — якщо договір ЦПХ укладено з вашим працівником, який працює у вас, окрім договору ЦПХ, ще й за трудовим договором;

або «0» — в усіх інших випадках. Графа 06 не може бути порожньою: має бути вказано «0» або «1»;

3) для особи, яка працює за договором ЦПХ, у рядку з кодом категорії в **графі 07** — «3», графи 13, 14 та 15 не заповнюйте;

4) у **графі 12** зазначайте «0»;

5) у **графі 16** «Документ-підстава <...>» слід вказати реквізити договору ЦПХ;

6) у **графі 17** «Підстава для припинення трудових або цивільно-правових відносин» слід зазначити підставу для припинення цивільно-правових відносин, зокрема норму ЦКУ (наприклад, для договору підряду на виконання робіт — «Глава 61 ЦКУ», а для договору про надання послуг — «Глава 63 ЦКУ»).

<sup>3</sup> Перелік видів доходів, які враховуються при визначенні розміру аліментів на одного з подружжя, дітей, батьків, інших осіб, затверджений постановою КМУ від 26.02.1993 № 146.

<sup>4</sup> Закон України «Про виконавче провадження» від 02.06.2016 № 1404-VIII.

**Приклад 1 (договір ЦПХ зі сторонньою особою).** 11 березня 2024 року зі сторонньою фізособою укладено договір підряду від 11.03.2024 № 15 на фарбування стін в адміністративній будівлі на період з 11 по 15 березня 2024 року.

Строки виконання договору ЦПХ припадають на один квартал, тож заповнюємо **один рядок** на таку фізособу, де у графі 10 зазначаємо одразу обидві дати. Оскільки договір укладено зі сторонньою фізособою, в графі 06 ставимо «0», а в графі 07 — «3». У графі 16 вказуємо реквізити договору ЦПХ, а в графі 17 — посилання на главу ЦКУ (див. рис. 1 нижче).

**Приклад 2 (договір ЦПХ з працівником установи).** 25 березня 2024 року укладено договір на виконання робіт з прибирання території від 25.03.2024 № 7 зі сторожем установи (основний працівник) на період з 25 березня по 18 квітня 2024 року.

Строки виконання договору ЦПХ припадають на різні квартали, тому відомості про таку фізособу потраплять у додаток Д5 **двічі** (див. рис. 2 на с. 15):

- вперше — в I кварталі 2024 року — дата початку відносин за договором ЦПХ (25.03.2024). У графі 16 вказуємо тільки реквізити договору ЦПХ;
- вдруге — в II кварталі 2024 року — дата закінчення відносин за договором ЦПХ (18.04.2024). У графі 16 вказуємо реквізити договору ЦПХ, а в графі 17 — посилання на главу ЦКУ.

Оскільки договір укладено з працівником підприємства, то в графі 06 ставимо «1», а в графі 07 — «3». Графи 13–15 не заповнюють.

**Додаток 1** У додатку 1 Податкового розрахунку відображайте суму винагороди за договорами ЦПХ, нараховану у звітному місяці (відображену в бухобліку) на підставі акта наданих послуг (виконаних робіт). На винагороду за кожен місяць заповнюють **окремий рядок**, при цьому:

- у графі 08 — проставляйте код категорії застрахованої особи «26» (у тому числі й для осіб, які мають інвалідність);
- у графі 09 — вказуйте код «1»: якщо в додатку 1 відображаємо винагороду, що припадає на декілька місяців. Якщо акти підписують щомісяця, то цю графу не заповнюємо;
- у графі 10 — вкажіть місяць та рік, за які нараховано винагороду;
- у графі 14 — вказуйте кількість календарних днів перебування в цивільно-правових відносинах (орієнтир — на дати, зазначені в графі 10 додатка Д5). Якщо договір ЦПХ укладено із працівником та є інші рядки на зарплату, лікарняні чи декретні, то графу 14 заповнюють в одному із цих рядків (зазвичай із зарплатою);
- у графах 21, 22, 23, 24, 26 — за рядком із винагородою за договором ЦПХ завжди зазначають «0» (ні).

Якщо послуги (роботи) надавалися (виконувалися) більше одного місяця, то кількість рядків має відповідати кількості місяців надання послуг (виконання робіт).

Якщо акт підписують:

- **щомісяця**, то винагороду щомісяця вносять до додатка 1 за місяць, в якому закрито акт та нараховано винагороду. При цьому в графі 09 КТН «1» не вказують;
- **не щомісяця**, за певний період (наприклад, після закінчення надання послуг), то нараховану на підставі акта винаго-

04 № з/п		05 Громадянин України (1 — так, 0 — ні)		06 Договір ЦПХ за основним місцем роботи або за суцільним (1 — так, 0 — ні)		07 Категорія особи**		08 Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта за формою БКНННХХХХХ/ПХХХХХХХХХ ХХ 30*										09 Прізвище, ім'я, по батькові ЗО		10 Період трудових або цивільно-правових відносин, проходження військової служби та відпусток		11 Внутрішній сумісник (1 — так, 0 — ні)	13. Професійна назва роботи	14 Код класифікатора професій	16 Документ підстава про початок, кінець трудових або цивільно-правових відносин, переведення на іншу посаду, роботи та відпусток		18 Дата створення нового робочого місця (підатної одиниці), на яке у звітному періоді працює/працював працівник		20 Оznака* (0, 1)
дата початку (за формою ДДММРРРР)		дата закінчення (за формою ДДММРРРР)		12 Переведено, призначено на іншу посаду або роботу, переведено до іншого підрозділу (1 — так, 0 — ні)		15. Посада		17 Підстава для припинення трудових або цивільно-правових відносин		19 Військове звання																			
1	1	0	3	3	4	5	6	7	7	8	8	9	9	Петренко Степан Іванович	11.03.2024	15.03.2024	0					11.03.2024 № 15							
																						Глава 61 ЦКУ							

Особа, які виконують роботи за договорами ЦПХ

Особа, яка виконує роботи за договором ЦПХ, не є працівником установи

**Рис. 1.** Договір підряду зі сторонньою особою в межах одного кварталу

роду в бухобліку відображають у місяці, в якому підписали акт. Для цього ділять таку виплату на кількість місяців, за які її нараховано. Кількість місяців визначають з огляду на дані акта наданих послуг (виконаних робіт). У додатку 1 буде стільки рядків, на скільки місяців припадає надання послуг. При цьому в графі 09 кожного рядка вказують КТН «1»;

- **в наступному місяці за попередній**, то винагороду відображають у додатку 1 того місяця, в якому її фактично нараховано в бухобліку. При цьому в графі 09 зазначають код «1», в графі 10 — місяць, за який нараховано винагороду, в графі 14 — кількість календарних днів перебування в цивільно-правових відносинах в місяці, за який нараховано винагороду.



**ДО ВІДОМА.** У розділі I таблиці Податкового розрахунку сума винагороди за договором ЦПХ потрапить до рядків 1.2 та 1 (без обмеження максимальною величиною бази), до рядків 2.1 та 2 (як база ЄСВ), а нарахований на неї ЄСВ — до рядків 3.1 та 3.



**Приклад 3.** Установа уклала договір ЦПХ зі сторонньою фізичною особою Борисенком Борисом Петровичем на виконання робіт з 26 лютого по 12 березня 2024 року. Акт виконаних робіт підписано 12.03.2024 на суму 7000,00 грн.

Усю суму винагороди відображаємо в додатку 1 за березень 2024 року, **розподіливши** за місяцями, на які припадає період виконання робіт (тобто на лютий і березень 2024 року), **порівну** (7000,00 грн : 2 = 3500,00 грн). ЄСВ, нарахований на суму винагороди за кожен місяць, дорівнює 770,00 грн (3500,00 грн × 22%). На рис. 3 на с. 16 розглянемо приклад заповнення додатка 1.

**Додаток 4ДФ По-перше**, осіб, які виконували роботи (надавали послуги) за договором ЦПХ, **враховують** у показнику **рядка 05** заголовної частини додатка 4ДФ.

**По-друге**, у **графях 7 та 8 розділу I** дату початку та закінчення договору ЦПХ **не вказують**.

**По-третє**, винагороду за договором ЦПХ відображають у розділі I додатка 4ДФ з ознакою доходу «102» (**графя 6**).

02		Звітний (податковий) період <sup>5</sup>										2 0 2 4 (рік)		1 (квартал)	1 (номер додатка в Розрахунку)						
04 № з/п	05 Промаднання України (1 — так, 0 — ні)	06 Договір ЦПХ за основним місцем роботи або за сумісництвом (1 — так, 0 — ні)	07 Категорія особи <sup>1</sup>	08 Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта за формою БІМXXXXXXXXXXXXXXXXXX ЗП <sup>2</sup>										09 Прізвище, ім'я, по батькові ЗО	10 Період трудових або цивільно-правових відносин, продовження військової служби та відпусток	11 Внутрішній сумісник (1 — так, 0 — ні)	13 Професійна назва роботи	14 Код класифікатора професій	16 Документ підстава про початок, кінець трудових або цивільно-правових відносин, переведення на іншу посаду, роботи та відпусток	18 Дата створення нового робочого місяця (штатної одиниці), на яке у звітному періоді працевлаштований працівник	20 Ознака <sup>4</sup> (0, 1)
1	1	1	3	3	7	8	9	1	0	0	1	2	3	Охріменко Сергій Дмитрови	25.03.2024	0			Договір від 25.03.2024 № 17		
<p>Особа, яка виконує роботи за договором ЦПХ, є працівником установи</p> <p>Особа, які виконують роботи за договорами ЦПХ</p>																					
02		Звітний (податковий) період <sup>5</sup>										2 0 2 4 (рік)		2 (квартал)	1 (номер додатка в Розрахунку)						
04 № з/п	05 Промаднання України (1 — так, 0 — ні)	06 Договір ЦПХ за основним місцем роботи або за сумісництвом (1 — так, 0 — ні)	07 Категорія особи <sup>1</sup>	08 Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта за формою БІМXXXXXXXXXXXXXXXXXX ЗП <sup>2</sup>										09 Прізвище, ім'я, по батькові ЗО	10 Період трудових або цивільно-правових відносин, продовження військової служби та відпусток	11 Внутрішній сумісник (1 — так, 0 — ні)	13 Професійна назва роботи	14 Код класифікатора професій	16 Документ підстава про початок, кінець трудових або цивільно-правових відносин, переведення на іншу посаду, роботи та відпусток	18 Дата створення нового робочого місяця (штатної одиниці), на яке у звітному періоді працевлаштований працівник	20 Ознака <sup>4</sup> (0, 1)
1	1	1	3	3	7	8	9	1	0	0	1	2	3	Охріменко Сергій Дмитрови	18.04.2024				Договір від 25.03.2024 № 17		
Глава 61 ЦКУ																					

**Рис. 2.** Договір підряду з працівником установи в межах двох кварталів

**По-четверте**, оскільки винагорода за договором ЦПХ є незарплатним доходом, то графу 3а заповнюють за фактом нарахування у бухгалтерію, а графу 3 — за фактом виплати. Аналогічний підхід використовуємо і при заповненні граф 4а та 4 і 5а та 5 — орієнтир чітко на дані бухгалтерії.

**По-п'яте**, в рядку 05 «Працювало за цивільно-правовими договорами» відображають кількість осіб, які працюють за цивільно-правовими договорами. Але до цього рядка не по-

траплять ФОП, які виконують роботи за договорами ЦПХ (див. консультацію в категорії 103.25 ЗІР).

**Приклад 4.** Особа працювала за договором ЦПХ з 1 по 29 лютого 2024 року. Винагорода за договором ЦПХ (4000,00 грн) нараховано 29.02.2024 (підписано акт), а виплачено 15.03.2024. Див. рис. 4 нижче.

04. № з/п	05. Грамадянин України (1 — так, 0 — ні)	06. Жінка — Ж, чоловік — Ч	07. Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта за формою БКННXXXXXX/ПXXXXXXX*30 <sup>12</sup>	08. Код категорії 30 <sup>13</sup>	09. Код типу нарачувань <sup>14</sup>	10. Місяць та рік, за який проведено нарахування <sup>15</sup>	12. Кількість календарних днів перебування у трудових/цивільно-правових відносинах, проходження військової служби протягом звітного місяця	13. Кількість календарних днів зберігання зарплати	14. Кількість календарних днів перебування у трудових/цивільно-правових відносинах, проходження військової служби протягом звітного місяця	16. Загальна сума нарахованої заробітної плати / доходу, грошового забезпечення (усього з початку звітного місяця)		18. Сума різниці між розміром мінімальної заробітної плати та фактично нарахованою заробітною платою за звітний місяць (із заробітної плати/доходу/грошового забезпечення/ доплата до мінімального страхового внеску або сума мінімальної заробітної плати для категорії застрахованих осіб 72	19. Сума утриманого єдиного внеску за звітний місяць (із заробітної плати/доходу/грошового забезпечення)		21. Ознака наявності трудової книжки (1 — так, 0 — ні)	22. Ознака неповного робочого часу (1 — так, 0 — ні)	23. Ознака наявності нового робочого місяця (1 — так, 0 — ні)	24. Ознака нового робочого місяця (1 — так, 0 — ні)	25. Ознака (0, 1)	26. Ознака наявності трудового договору з фізичною особою (1 — так, 0 — ні)
										грн	коп.		грн	коп.						
1	1	Ч	3575411017			1022024			4	350000	00		770000	00	0	0	0	0		
<p>У графі 14, орієнтуючись на заповнення додатка Д5, вказуємо кількість днів, впродовж яких виконувалися роботи в кожному з місяців</p> <p>Оскільки строк виконання робіт перевищує один місяць, у графі 09 проставляємо КТН «1»</p> <p>11. Прізвище, ім'я, по батькові 30</p>																				
2	1	Ч	3575411017			1032024		12		350000	00		770000	00	0	0	0	0		
<p>17. Сума нарахованої заробітної плати/ доходу /грошового забезпечення у межах максимальної величини, на яку нараховується єдиний внесок</p>																				

**Рис. 3.** Винагорода за договором ЦПХ за лютий–березень 2024 року в додатку 1 за березень 2024 року

02	Звітний (податковий) період	2024 (рік)	1 (квартал)	2 (номер місяця в кварталі)	1 (номер Розрахунку)	2 (номер додатку до Розрахунку)							
06	Розділ I. Персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб на доходи фізичних осіб та військового збору												
06	№ з/п	Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності)	Сума доходу		Сума податку на доходи фізичних осіб	Сума військового збору	Ознака доходу	Дата		Ознака подат. соц. пільги	Ознака (0,1)		
			нараховано	виплачено	нараховано	перераховано		нараховано	перераховано			прийняття на роботу (дд.мм.рррр)	звільнення з роботи (дд.мм.рррр)
	1	2	3а	3	4а	4	5а	5	6	7	8	9	10
			4000,00	0,00	720,00	0,00	60,00	0,00	102				
<p>Нарахування винагороди за договором ЦПХ відбулося в лютому 2024 року</p> <p>Нарахований дохід (винагорода)</p> <p>Винагорода не виплачена</p> <p>Ознака доходу</p>													
02	Звітний (податковий) період	2024 (рік)	1 (квартал)	3 (номер місяця в кварталі)	1 (номер Розрахунку)	3 (номер додатку до Розрахунку)							
06	Розділ I. Персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб доходу та нарахованих (перерахованих) до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору												
06	№ з/п	Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності)	Сума доходу		Сума податку на доходи фізичних осіб	Сума військового збору	Ознака доходу	Дата		Ознака подат. соц. пільги	Ознака (0,1)		
			нараховано	виплачено	нараховано	перераховано		нараховано	перераховано			прийняття на роботу (дд.мм.рррр)	звільнення з роботи (дд.мм.рррр)
	1	2	3	4а	4	5а	5	6	7	8	9	10	
			0,00	4000,00	0,00	720,00	0,00	60,00	102				
<p>Виплачена винагорода за договором ЦПХ</p> <p>Винагорода, виплачена у березні</p>													

**Рис. 4.** Винагорода за договором ЦПХ в додатку 4ДФ Податкового розрахунку за I квартал 2024 року: нарахована в лютому 2024 року, виплачена у березні 2024 року



Бухоблік



## ДОГОВІР ЦПХ ІЗ ФІЗОСОБОЮ ПРО НАДАННЯ ПОСЛУГ АБО ВИКОНАННЯ РОБІТ: ОБЛІКОВІ ПИТАННЯ

Маргарита Ващук, Сергій Дорошенко,  
експерти газети «Бухгалтерія: бюджет»

В цій статті розглянемо облікові питання, пов'язані з виплатою винагороди за договором цивільно-правового характеру, укладеного з фізособою.

### КЕКВ

Пунктом 4 п.п. 2.1.1.1 Інструкції № 333<sup>1</sup> передбачено, що **фізичним особам, які не є суб'єктами господарювання**, винагороду за договором цивільно-правового характеру (далі — договір ЦПХ) виплачують за **КЕКВ 2111 «Заробітна плата»**. Відповідно, ЄСВ, нарахований на суму винагороди, сплачують за **КЕКВ 2120 «Нарахування на оплату праці»**. Це ДКСУ підкреслювало вже не раз, зокрема й у листі від 26.11.2018 № 16-04/457-19498 (див. с. 20).



**ДО ВІДОМА.** Щодо оплати договорів ЦПХ, укладених із **фізособами-під-**

**приємцями (ФОП) та юрособами**, то ці видатки планують і здійснюють за КЕКВ, **що відповідають сутності** виконуваних робіт/наданих послуг за договором (наприклад, для поточних послуг і робіт — 2240 «Оплата послуг (крім комунальних)»).

Отже, незалежно від сутності виконуваних робіт чи наданих послуг оплата за договором ЦПХ **фізичній особі (непідприємцю)** провадиться за «зарплатним» КЕКВ.

### РЕЄСТРАЦІЯ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

**Документи** Для реєстрації в Казначействі бюджетних зобов'язань розпорядники бюджетних коштів **протягом 7 робочих днів** з дати взяття бюджетного зобов'язання подають до відповідного органу Казначейства (п.п. 2.2 Порядку № 309<sup>2</sup>):

- Реєстр бюджетних зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів (далі — Реєстр);
- і **документи**, засвідчені в установленому порядку, **що підтверджують**

**факт узяття бюджетного зобов'язання.**

Орієнтовний перелік підтвердних документів наведено в *Переліку підтвердних документів для реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань проведення платежів*, який наведений у додатку до *Методичних рекомендацій № 68*<sup>3</sup> (далі — *Перелік № 68*). Нижче в табл. 1 наведемо перелік документів, які запропоновані для КЕКВ 2111 і 2120.

Таблиця 1. Перелік підтвердних документів для реєстрації зобов'язань та проведення платежів за КЕКВ 2111 та 2120

Назва витрат	КЕКВ	Документи, що їх надають на стадії реєстрації бюджетних зобов'язань та бюджетних фінансових зобов'язань	Документи, що їх надають на стадії проведення платежів
Заробітна плата	2111	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Заявка на видачу готівки;</li> <li>• реєстр бюджетних зобов'язань;</li> <li>• реєстр бюджетних фінансових зобов'язань;</li> <li>• <b>цивільно-правовий договір</b>;</li> <li>• <b>акт</b> приймання-передачі наданих послуг;</li> <li>• <b>акт</b> виконаних робіт</li> </ul>	Платіжна інструкція, чек, заявка на видачу готівки <sup>1</sup>
Нарахування на оплату праці	2120	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Реєстр бюджетних зобов'язань;</li> <li>• реєстр бюджетних фінансових зобов'язань</li> </ul>	Платіжна інструкція, чек

<sup>1</sup> На стадії проведення платежів на отримання готівки підставою для перерахування є заявка на видачу готівки, надана на стадії реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань.

Отже, Казначейство зазначає як підставу для реєстрації зобов'язань за договором ЦПХ:

- власне **договір** — для реєстрації бюджетних зобов'язань;
- **акт виконаних робіт або акт приймання-передачі наданих послуг** — для реєстрації бюджетних фінансових зобов'язань.

**Момент реєстрації** Згідно з абз. 5 п.п. 2.2 гл. 2 Порядку № 309 за бюджетними зобов'язаннями за окремими напрямками видатків, зокрема щодо зарплати, у Реєстрі розпорядники бюджетних коштів проставляють суми розрахунково, але в межах річних планових показників. Підставою для реєстрації таких видатків є сам факт встановлення асигнувань за КЕКВ 2110 та КЕКВ 2120. Тому Реєстр за вказаними КЕКВ подають до органів Казначейства одразу після затвердження кошторису.

Тож маємо **питання**: коли слід реєструвати зобов'язання з виплати винагороди за договором ЦПХ — одразу після затвердження кошторису разом із бюджетними зобов'язаннями за КЕКВ 2110 та КЕКВ 2120 або окремо в разі потреби в укладенні договору ЦПХ?

На нашу думку, для договорів ЦПХ доцільно послуговуватися загальним правилом реєстрації бюджетних зобов'язань, наведеним в абз. 1 п.п. 2.2 гл. 2 Порядку № 309, а не винятком — абз. 5 п.п. 2.2 гл. 2 Порядку № 309, адже згідно зі ст. 1 Закону про оплату праці<sup>4</sup> зарплата є платою за трудовими договорами. Оплата за договорами ЦПХ, незалежно від того, з ким вони укладені, жодним чином не належить до зарплати. До того ж для реєстрації зобов'язань потрібен власне договір ЦПХ. У більшості випадків установа не зможе надати його на початку року. Отже,

хоч оплата за договорами ЦПХ з фізособами й відповідає КЕКВ 2111, але реєструвати зобов'язання доведеться все одно **за фактом укладення договору**, а не одночасно з реєстрацією зобов'язань із зарплати працівникам установи.

**Аванс** Договором ЦПХ, укладеним з фізособою, може бути передбачено виплату авансу. Зокрема, ЦКУ<sup>5</sup>, відповідно до вимог якого укладають договори ЦПХ, не містить обмежень щодо виплати авансу за таким договором. Це підтверджено й листом Мінпраці від 26.12.2003 № 06/1-4/200, де зазначено, що договором ЦПХ також може бути передбачено попередню або поетапну оплату.

Попри це за кодом 2111 «Заробітна плата» в Переліку № 68 не передбачено подання ні відповідного рішення головного розпорядника, ні іншого підтвердного документа на випадок внесення попередньої оплати за договором ЦПХ із фізичною особою. Коментуючи цю ситуацію, ДКСУ в листі від 19.06.2019 № 16-01-1-06/10490 зауважила, що Перелік № 68 є орієнтовним. Тобто Перелік № 68 не вичерпний, і якщо певний документ відсутній у ньому, але вимагається іншим нормативно-правовим актом, то подавати його потрібно (з огляду на рекомендаційний характер Переліку № 68 і обов'язковий характер нормативно-правових актів).

Отже, якщо за договором ЦПХ із фізичною особою передбачено аванс, то разом із Реєстром бюджетних зобов'язань, Реєстром бюджетних фінансових зобов'язань необхідно подати **також рішення головного розпорядника на здійснення попередньої оплати**.


## БУХОБЛІК

Хоча видатки на сплату винагороди за договорами ЦПХ фізичним особам (непідприємцям) здійснюються за КЕКВ 2111, **така виплата жодним чином не належить до зарплати**.

Тож цілком справедливо, що в Порядку застосування Плану рахунків<sup>6</sup> немає жодної згадки про облік розрахунків за договорами ЦПХ на субрахунках 6511 «Розрахунки з оплати праці» і 8011 «Витрати на оплату праці».

Фізособи, які виступають стороною в договорі ЦПХ з установою, для неї зазвичай є підрядниками. Облік розрахунків із ними слід вести на **субрахунку 6211** «Розрахунки

з постачальниками і підрядниками». Для обліку витрат використовують **субрахунок 8013** «Матеріальні витрати» або **8113** «Матеріальні витрати».

 **Приклад 1.** Установа (неплатник ПДВ) уклала договір ЦПХ з фізособою про надання послуг, розмір винагороди — 1000,00 грн. Винагороду виплачено за кошти спецфонду після підписання акта про приймання-передачу наданих послуг.

Порядок відображення в обліку див. у табл. 2 (на с. 19).

<sup>4</sup> Закон України «Про оплату праці» від 24.03.1995 № 108/95-ВР.

<sup>5</sup> Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.

<sup>6</sup> Порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затверджений наказом МФУ від 29.12.2015 № 1219.

Таблиця 2. Облік винагороди за договором ЦПХ

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
1. Нараховано оплату за договором ЦПХ	8113	6211	6	Акт наданих послуг	1000,00
2. Утримано ПДФО (1000,00 × 18%)	6211	6311	6	Бухгалтерська довідка	180,00
3. Утримано ВЗ (1000,00 × 1,5%)	6211	6311	6	Бухгалтерська довідка	15,00
4. Нараховано ЄСВ (1000,00 × 22%)	8112	6313	17	Бухгалтерська довідка	220,00
5. Перераховано ПДФО в бюджет	6311	2313	6 та 2 або 3	Платіжна інструкція	180,00
6. Перераховано ВЗ в бюджет	6311	2313	6 та 2 або 3	Платіжна інструкція	15,00
7. Перераховано ЄСВ	6313	2313	2 або 3	Платіжна інструкція	220,00
8. Виплачено винагороду за договором ЦПХ (1000,00 – 180,00 – 15,00)	6211	2313	2 або 3	Платіжна інструкція	805,00

Якщо витрати за договором ЦПХ безпосередньо пов'язані зі створенням або поліпшенням об'єкта основних засобів, їх потрібно капіталізувати: Дт 13 — Кт 6519, 6211, 6415.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Якщо для виконання робіт (надання послуг) особа використовує техніку і матеріали **замовника**, це має бути визначено в договорі ЦПХ, зокрема слід навести перелік обладнання й матеріалів, які замовник зобов'язується передати. Після завершення робіт (надання послуг) підрядник звітує про обсяг використання матеріалів замовника (це можна оформити в акті виконаних робіт або окремим актом). Замовник у бухобліку списує матеріали в обсязі, фактично використаному підрядником.

**Приклад 2.** Установа (неплатник ПДВ) за кошти загального фонду придбала матеріали для пошиття штор, а саме:

- тканину — 30 п. м × 132,00 грн = 3960,00 грн;
  - фурнітуру (люверси, гачки) — 538,00 грн;
  - тасьму шторну — 25 м × 13,00 грн = 325,00 грн;
  - нитки — 10 од. × 19,00 грн = 190,00 грн.
- Загальна вартість витратних матеріалів — 5013,00 грн.

Пошиття штор здійснила фізособа за договором ЦПХ, вартість робіт — 500,00 грн. Виготовлено 4 комплекти (1378,25 грн/од.). Готові вироби було визнано в обліку МНМА.

Порядок відображення в обліку див. у табл. 3.

Таблиця 3. Виготовлення штор за договором ЦПХ

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
1. Отримано асигнування	2313	5411	2	Виписка з рахунку	5623,00
2. Оприбутковано матеріали (тканина, фурнітура, нитки тощо)	1517	6211	6	Накладна	5013,00
3. Оплачено матеріали постачальнику	6211	2313	6 та 2	Платіжна інструкція	5013,00
4. Списано використані матеріали	1312	1517	17	Накладна (вимога)	5013,00
5. Нараховано плату за пошиття штор за договором ЦПХ	1312	6519 або 6415	5 або 6	Акт виконаних робіт	500,00

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
6. Утримано ПДФО (500,00 грн × 18%)	6519 або 6415	6312	5 або 6	Розрахункова відомість або бухгалтерська довідка	90,00
7. Утримано військовий збір (500,00 грн × 1,5%)	6519 або 6415	6312	5 або 6	Розрахункова відомість або бухгалтерська довідка	7,50
8. Нараховано ЄСВ (500,00 грн × 22%)	1312	6313	17	Розрахункова відомість або бухгалтерська довідка	110,00
9. Видано штори в експлуатацію (5013,00 грн + 500,00 грн)	1113	1312	17	Акт введення в експлуатацію основних засобів	5513,00
10. Відображено зміни в капіталі	5411	5111	17	Акт введення в експлуатацію основних засобів	5513,00
11. Нараховано амортизацію (5513,00 грн × 50%)	8014, 8114	1412	17	Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів	2756,50
12. Виплачено винагороду за договором (500,00 грн – 90,00 грн – 7,50 грн)	6519 або 6415	2313	2	Платіжна інструкція	402,50
13. Перераховано ПДФО	6311	2313	2	Платіжна інструкція	90,00
14. Перераховано військовий збір	6311	2313	2	Платіжна інструкція	7,50
15. Перераховано ЄСВ	6313	2313	2	Платіжна інструкція	110,00

ДОКУМЕНТ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

ДЕРЖАВНА КАЗНАЧЕЙСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## Щодо повноважень органів місцевого самоврядування у сфері благоустрою

Лист від 26.11.2018 № 16-04/457-19498 (витяг)

Державна казначейська служба України розглянула <...> звернення <...> та в межах компетенції повідомляє.

<...> Відповідно до пункту 1.1 Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 21.06.2012 № 754) <...> (далі — Інструкція), економічна класифікація видатків бюджету призначена для чіткого розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються

відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування.

Винагороди та інші виплати, нараховані працівникам, які не перебувають у штаті установи (організації), відповідно до умов цивільно-правового договору (за винятком суб'єктів господарювання), відповідно до Інструкції, здійснюються за кодом економічної класифікації видатків 2111 «Заробітна плата».

&lt;...&gt;

Голова Т. Я. Слюз

Б

Лікарняні



## ОСОБИ, ЯКА Є ВИКОНАВЦЕМ ЗА ДОГОВОРОМ ЦПХ, ВІДКРИТО ЕЛН: ДІЇ РОБОТОДАВЦЯ

Людмила Балла,

PhD in Economics, експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

З 01.01.2023 відповідно до абз. 1 ч. 1 ст. 22 Закону про соцстрахування **1** першочергове право на виплату допомоги передбачено за основним місцем роботи. В листі від 17.03.2023 № 2800-030402-8/14044 (див. газету «Зарплата та кадрова справа», № 4/2023, с. 4) ПФУ вказує на одне місце отримання допомоги для тих, у кого є місце роботи + є договір ЦПХ **2**. Тобто допомогу можна отримати лише за одним місцем роботи, а місце виконання робіт за договором ЦПХ теж включається до черговості отримання. Проте особа може не отримати допомогу за основним місцем роботи або ж не мати основної роботи взагалі. Тож роботодавець має «дослідити», чи справді права на допомогу немає. В цьому ми вам допоможемо.

### ОСНОВНИЙ ПРАЦІВНИК НАДАЄ ПОСЛУГИ ЗА ДОГОВОРОМ ЦПХ

**Чи оплачувати?** Першочергове право на призначення страхових виплат за кошти ПФУ застрахована особа має за основним місцем роботи. Якщо в одній установі основний працівник надає послуги/виконує роботи за договором ЦПХ, то цей факт легко відстежити.

Якщо в наказі/рішенні/протоколі про призначення страхових виплат роботодавець призначає їх за основним місцем роботи, то в цьому ж документі потрібно **зафіксувати відмову в призначенні страхових виплат за договором ЦПХ**. Для цього в окремому рядку з інформацією про лікарняний за договором ЦПХ зазначають, наприклад, таке: **«Відмовлено в призначенні страхових виплат, оскільки такі страхові виплати призначено за основним місцем роботи (посилання на рядок наказу/рішення/протоколу, де йдеться про лікарняний за основною роботою)»**. Також працівнику буде видано повідомлення про відмову в призначенні допомоги.



**ДО ВІДОМА.** Перші 5 днів хвороби за кошти установи за договорами ЦПХ не оплачують взагалі. На це вказувало Мінсоцполітики в листі від 15.02.2023 № 494/0/290-23/54 (див. газету «Зарплата та кадрова справа», № 4/2023, с. 14). Адже **Порядком № 440** **3** не передбачено оплати перших 5 днів хвороби застрахованій особі, яка працює на умовах договору ЦПХ.

**Дні, пропущені через хворобу** Виконавець/підрядник за договором ЦПХ не підпорядковується правилам внутрішнього трудового розпорядку.

Головне, щоб він виконав роботу/надав послугу, яка передбачена договором ЦПХ, — саме за це він отримає винагороду. Тож якщо хвороба не вплине на передбачений договором ЦПХ об'єм виконаної роботи/наданих послуг, то розмір винагороди не змінюється, незважаючи на хворобу.

### СУМІСНИК НАДАЄ ПОСЛУГИ ЗА ДОГОВОРОМ ЦПХ

Якщо сумісник надає послуги/виконує роботи в цій же установі ще і за договором ЦПХ, то право на оплату лікарняного визначається в порядку черги:

1) **першочергове право — за основним місцем роботи** (за сумісництвом має принести повідомлення про відмову в призначенні страхових виплат за основним місцем роботи). Якщо працівник просто хоче отримати оплату лікарняного одразу за сумісництвом чи за договором ЦПХ, так не вийде. Спочатку треба спробувати отримати оплату лікарняного за основним місцем роботи, і лише в разі відмови — звертатися до роботодавця за сумісництвом і так далі;

2) **за сумісництвом** (за наявності відмови про призначення страхових виплат за основною роботою). Якщо з якихось причин за основною роботою в призначенні страхових виплат відмовлено, то за наявності такої відмови роботодавець за сумісництвом призначає страхові виплати. **Зверніть увагу:** в будь-якому разі за сумісництвом потрібно оплатити перші 5 к. дн. хвороби за кошти роботодавця;

3) **за місцем виконання робіт/надання послуг за договором ЦПХ**. Тільки в разі наявності відмов про призначення страхових виплат за основним місцем роботи та за сумісництвом особа має право на призначення

**1** Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 № 1105-XIV.

**2** Договір цивільно-правового характеру.

**3** Порядок оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів роботодавця, затверджений постановою КМУ від 26.06.2015 № 440.

страхових виплат за місцем виконання робіт/надання послуг за договором ЦПХ. Нюанси оплати ЕЛН за договором ЦПХ наведено в таблиці в наступному розділі матеріалу.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Не потрібно приносити довідку про середню зарплату з місць роботи за сумісництвом, адже п. 30 Порядку № 1266 передбачено, що сумарна зарплата, з якої розраховуються виплати, за місяцями розрахункового періоду за основним місцем роботи

та за місцем (місцями) роботи за сумісництвом не може перевищувати розміру максимальної величини бази нарахування ЄСВ. Як бачите, дохід за договором ЦПХ **не бере участі в цьому порівнянні**. Тому, коли призначаєте допомогу за договором ЦПХ, така довідка не потрібна. Проте якщо призначаєте, то до розрахунку берете винагороду лише в межах максимальної величини бази ЄСВ, з якої й сплачено ЄСВ.

### ДОГОВІР ЦПХ — ЄДИНА РОБОТА

**Чи оплачувати? По-перше, особі потрібно довести, що вона не має інших місць роботи**, окрім договору ЦПХ. Для такого випадку ПФУ в листі від 24.05.2023 № 2800-050101-8/28447 (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 30/2023, с. 25) рекомендує застрахованій особі принести до установи, якій вона надає послуги, витяг з Реєстру застрахованих осіб Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування (далі — Витяг). Для цього застрахована особа має зробити таке.

**Крок 1.** Зайти у свій особистий кабінет на вебпорталі ПФУ (<https://portal.pfu.gov.ua>).

**Крок 2.** В розділі «Комунікації з ПФУ» натиснути «Запит на отримання електронних документів».

**Крок 3.** Заповнити запит на отримання електронних документів. Зокрема, в рядку «Тип звернення» обрати «Витяг з РЗО», окрім цього, потрібно вказати номер телефону та дати згоду на передачу та обробку персональних даних. Решта рядків заповнюються автоматично. Після заповнення запиту потрібно натиснути кнопку «Відправити до ПФУ».

**Крок 4.** Сформований Витяг з'явиться в розділі «Мої звернення». Його можна завантажити і роздрукувати.

**ДО ВІДОМА.** Інформація про наявність місць роботи у застрахованої особи міститься в розділі Витягу «Статус застрахованої особи» (див. рис. 1 нижче). Якщо особа справді, окрім договору ЦПХ, ніде не працює, то має стояти галочка навпроти рядка «Особа, яка працює на умовах цивільно-правового характеру». Допускається також наявність галочки навпроти

рядка «Отримувач виплат в управліннях соцзахисту». Тільки в таких випадках особа має право на допомогу у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю в період виконання роботи/надання послуг за договором ЦПХ.

**НЮАНС.** До речі, застрахована особа може виконувати роботи за декількома договорами ЦПХ. Як призначити допомогу, якщо ви точно знаєте про наявність інших договорів ЦПХ, читайте далі на с. 23. Однак ви можете й не знати про наявність в особи інших договорів ЦПХ. Звісно, особа принесе інформацію з Витягу про свій статус, але там буде інформація просто про наявність тільки місця виконання робіт/надання послуг за договором ЦПХ, а **кількості таких договорів ЦПХ вказано не буде**. У такому разі, окрім Витягу, **радимо** вам отримати від такої особи **письмове пояснення** про те, що вона не уклала інших договорів ЦПХ та не отримувала за ними страхових виплат.

**По-друге,** реалізувати право на матеріальне забезпечення за кошти ПФУ можливо, тільки якщо страховий випадок настав **у період дії строку договору ЦПХ**. Якщо страховий випадок настав до початку строку дії договору або після його закінчення (і в цей період не діяли інші договори ЦПХ), то особа, яка виконувала роботи (надавала послуги), не має права на матеріальне забезпечення.

**По-третє,** лікарняні за кошти установи (перші 5 к. дн. хвороби) оплаті не підлягають (див. пояснення на с. 21). Тож роботодавець має тільки ухвалити рішення про призначення страхових виплат і замовити фінансування у ПФУ.

**Статус застрахованої особи:**




- Особа, яка працює на умовах трудового договору
- Особа, яка працює на умовах цивільно-правового договору
- Фізична особа — підприємець, самозайнята особа
- Отримувач виплат в управліннях соціального захисту
- Військова або строкова служба

**Рис. 1. Інформація з Витягу про статус застрахованої особи**

<sup>4</sup> Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ від 26.09.2001 № 1266.

**Як оплачувати?** В таблиці нижче розглянемо нюанси оплати ЕЛН за договором ЦПХ.

### НЮАНСИ ОПЛАТИ ЕЛН ЗА ДОГОВОРОМ ЦПХ

Нюанси	Пояснення
Розрахунковий період	<p>Розрахунковий період для лікарняних для виконавців за договорами ЦПХ визначають згідно з пп. 25–27 Порядку № 1266 <small>прим. 1</small>. Однак він <b>залежить від строку дії договору ЦПХ</b>, або, інакше кажучи, від періоду цивільно-правових відносин до моменту настання страхового випадку. Якщо перед початком хвороби за договором ЦПХ відпрацьовано:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>повні календарні місяці</b> (з 1 до 1 числа) і цивільно-правові відносини тривають менше року, то розрахунковий період — повні календарні місяці з першого числа місяця після укладення договору ЦПХ до першого числа місяця, в якому сталася хвороба;</li> <li>• <b>менше календарного місяця</b>, то розрахунковий період — з дати початку таких відносин, вказаної в додатку Д5 Податкового розрахунку, по дату, що передує даті початку хвороби відповідно до листка непрацездатності.</li> </ul> <p> <b>ПАМ'ЯТАЙТЕ!</b> З розрахункового періоду потрібно виключити дні, не відпрацьовані з поважних причин. В особи, яка працює за договором ЦПХ, такою поважною причиною може бути тільки попередня хвороба.</p>
Примітка 1	Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу, грошового забезпечення) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою КМУ від 26.09.2001 № 1266.
Дні, які потрібно оплатити	<p>Допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності надаватиметься за період з початку страхового випадку і до його закінчення. При цьому дата завершення дії договору ЦПХ не має значення. Тобто якщо договір ЦПХ триває, наприклад, з 01.03.2024 по 29.03.2024, а з 25.03.2024 по 03.04.2024 відкрито ЕЛН, то оплачуємо дні хвороби з 25 березня по 3 квітня 2024 року</p>
Розрахунок допомоги	<p>Розрахунок лікарняних потрібно проводити з огляду на <b>суми винагороди за договорами ЦПХ, що припадають на розрахунковий період згідно з даними додатка Д1</b> Податкового розрахунку. Це впливає з положень п. 32 Порядку № 1266. Зауважте, що винагороди за виконані роботи (надані послуги) нараховують після закриття акта виконаних робіт (наданих послуг). Проте якщо такі роботи (послуги) виконувалися більше місяця, то для цілей нарахування ЄСВ та відображення в додатку Д1 винагороду ділять на кількість місяців і рівні частини винагороди відносять до відповідних місяців. Тож для цілей розрахунку середньої зарплати треба використовувати дані про суми винагороди, відображені в додатку 1. У розрахунку бере участь сума винагороди, що <b>не перевищує розміру максимальної бази нарахування ЄСВ у розрахунку на місяць</b> (15 МЗП; у січні–березні 2024 року — 106500,00 грн; у квітні–грудні 2024 року — 120000,00 грн).</p> <p> <b>Приклад.</b> Період цивільно-правових відносин — 01.02.2024–30.04.2024. Тимчасова непрацездатність триває з 18.03.2024 по 26.03.2024. Акт виконаних робіт закрито 29.03.2024. Нараховану в березні 2024 року винагороду в розмірі 6000,00 грн слід відобразити в додатку Д1 за березень 2024 року за місяцями: за лютий — 3000,00 грн, за березень — 3000,00 грн. Страховий стаж за останні 12 місяців перед настанням страхового випадку перевищує 6 місяців, загальний страховий стаж — 9 років.</p> <p>Розрахунковий період — лютий 2024 року. Загальна кількість днів у розрахунковому періоді — 29 к. дн. Сума винагороди, що припадає на розрахунковий період, становить 3000,00 грн.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Розраховуємо середню зарплату: 3000,00 грн : 29 к. дн. = 103,45 грн.</li> <li>2. Визначаємо розмір допомоги з тимчасовою втратою працездатності <b>за кошти ПФУ</b> (23–26 березня 2024 року; 4 к. дн.): 103,45 грн × 4 к. дн. = 413,80 грн.</li> </ol> <p> <b>ДО ВІДОМА.</b> Оскільки допомогу будете замовляти у ПФУ, то вам потрібно швидко подати Податковий розрахунок за I квартал 2024 з типом «Звітний», адже розпочинається період звітування за такий квартал. Якби до періоду звітування було ще далеко, то вам довелося б сформулювати додаток Д1 за березень 2024 року з типом «Звітний» як «Довідковий», де відобразити інформацію про розмір винагороди за договором ЦПХ. Але оскільки березень — останній місяць I кварталу 2024 року, то в цьому випадку потрібно подавати лише «Звітний» додаток Д1.</p>

### КІЛЬКА ДОГОВОРІВ ЦПХ В РІЗНИХ УСТАНОВАХ БЕЗ ОСНОВНОЇ РОБОТИ ЧИ СУМІСНИЦТВА

Якщо ви знаєте про наявність у застрахованої особи кількох договорів ЦПХ та відсутність основної роботи чи сумісництва, то в такому разі, окрім Витягу, застрахована особа має принести **відмову** в призначенні страхових виплат **за всіма іншими договорами ЦПХ**. Тут порядку черговості немає, тож не має значення, за яким саме договором ЦПХ

буде призначено страхову виплату, — вибір за застрахованою особою. Тобто така особа має попросити про відмову в призначенні страхових виплат за тими договорами ЦПХ, за якими вона не бажає отримати оплату. Як оплатити такий лікарняний, читайте в попередньому розділі.

Б

Орендуємо та купляємо

**ОРЕНДУЄМО У ФІЗОСОБИ АБО КУПУЄМО У НЕЇ МАТЦІННОСТІ: ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ****Маргарита Ващук,**

експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»,

**Альона Кісельова,**

консультант газети «Бухгалтерія: бюджет»

В матеріалах на с. 4–23 цього номера ми розглянули нюанси правовідносин установи із фізособами на прикладі укладення договорів цивільно-правового характеру на виконання робіт або надання послуг. Однак це не єдині правовідносини, в які можуть вступати установа та фізособа. Тож у цій статті поговоримо про оренду установою майна фізособи та покупку у неї матцінностей.

**ОРЕНДА У ЗВИЧАЙНИХ ФІЗОСІБ**

**Загальні моменти** Бюджетним установам **не заборонено** орендувати майно у фізичних осіб, якщо в тому є реальна потреба. Об'єктом оренди при цьому може бути як **нерухоме майно** (у тому числі **земельні ділянки**), так і **рухоме майно**.

**ДО ВІДОМА.** Щоб здавати своє особисте майно в оренду фізичній особі, **не обов'язково** реєструватися підприємцем. Тобто громадянин може це робити, перебуваючи в статусі звичайної фізособи. На це звертали увагу податківці (див. за посиланням: <https://if.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/582333.html>). Але якщо оренда для фізособи де-факто є підприємницькою діяльністю, такій особі варто зареєструватися підприємцем, тобто стати ФОП та обрати систему оподаткування.

Питання укладення договорів оренди врегульовано **ГКУ**<sup>1</sup> та **ЦКУ**<sup>2</sup>, а договорів оренди землі — спеціальним **Законом про оренду землі**<sup>3</sup>.

Згідно з **ГКУ за договором оренди** одна особа (орендодавець) передає іншій особі (орендареві) майно в тимчасове володіння і користування (чи тільки в користування) за плату.

Однією з **істотних умов** договору оренди є **розмір орендної плати**. Його встановлюють **сторони в договорі**. Плату за користування майном вносять **щомісяця**, якщо інше не встановлено договором (ч. 5 ст. 762 ЦКУ).

Відповідно до ч. 1 ст. 286 ГКУ **орендна плата** — це фіксований платіж, який орендар сплачує орендодавцеві незалежно від наслідків своєї господарської діяльності. На цій підставі найпоширеніший варіант встановлення

орендної плати — у фіксованій сумі за певний період (місяць, квартал, рік).

Укладення кожного з договорів має свої особливості, які є предметом окремої розмови. Тож нижче в табл. 1 на с. 25 наведемо тільки головні моменти.

Після укладення договору оренди під час фактичного передання об'єкта оренди від орендодавця орендареві складають первинний **документ про передання майна в оренду**. Зазвичай для цих цілей використовують **акт прийому-передачі об'єкта оренди**. Такий самий акт складають і в разі повернення об'єкта оренди орендодавцеві.

**ДО ВІДОМА.** Потребу в складанні такого документа передбачено для **оренди будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) і земельної ділянки**. Зокрема, згідно з ч. 1 ст. 795 ЦКУ передання наймачеві будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) оформляють відповідним документом (актом), що його підписують сторони договору. **З цього моменту починається обчислення строку договору найму**, якщо інше не встановлено договором. **Повернення** наймачем предмета договору найму оформляють відповідним документом (актом), що його підписують сторони договору. **З цього моменту договір найму припиняється** (ч. 2 ст. 795 ЦКУ). Водночас **доцільно складати акт прийому-передачі і в разі передання в оренду іншого майна**, особливо враховуючи той факт, що орендоване майно бюджетні установи зобов'язані відобразити в обліку.

<sup>1</sup> Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV.

<sup>2</sup> Цивільний кодекс України від 16.01.2003 № 435-IV.

<sup>3</sup> Закон України «Про оренду землі» від 06.10.1998 № 161-XIV.



Таблиця 1. Особливості укладення договорів оренди

Особливості	Оренда нерухомості	Оренда землі	Оренда авто
Форма договору	Договори оренди нерухомості, її частини складаються обов'язково у <b>письмовій формі</b> (ст. 793, ст. 794 ЦКУ). Типового договору не затверджено. Договір строком на 3 роки і більше підлягає <b>нотаріальному посвідченню</b> (ч. 2 ст. 793 ЦКУ). Право користування нерухомим майном, яке виникає на підставі договору найму будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини), укладеного <b>на строк не менш як три роки, підлягає державній реєстрації</b> (ч. 1 ст. 794 ЦКУ) <sup>1</sup>	Договір оренди землі укладається у <b>письмовій формі й за бажанням однієї зі сторін може бути посвідчений нотаріально</b> (ст. 14 Закону про оренду землі). <i>Типовий договір оренди землі затверджено постановою КМУ від 03.03.20224 № 220.</i> Право оренди земельної ділянки <b>підлягає державній реєстрації</b> (ст. 6 Закону про оренду землі)	Договір оренди транспортного засобу з фізособою укладають у <b>письмовій формі й посвідчують нотаріально</b> (ст. 799 ЦКУ). Типового договору не затверджено. У разі недотримання вимоги щодо нотаріального посвідчення такий договір вважається <b>нікчемним</b> (ст. 220 ЦКУ)
	<sup>1</sup> Згідно із ст. 796 ЦКУ одночасно з правом найму будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) наймачеві надається право користування земельною ділянкою, на якій вони знаходяться, а також право користування земельною ділянкою, яка прилягає до будівлі або споруди, в розмірі, необхідному для досягнення мети найму. У договорі найму сторони можуть визначити розмір земельної ділянки, яку передають наймачеві. Якщо розмір земельної ділянки в договорі не визначений, наймачеві надається право користування усією земельною ділянкою, якою володів наймодавець.		
Розмір орендної плати	Плата, яка справляється з наймача будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини), складається з плати за користування земельною ділянкою (ст. 797 ЦКУ). Тому до складу орендної плати може бути віднесено плату за користування земельною ділянкою	Згідно зі ст. 21 Закону про оренду землі розмір, умови і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди	<b>Держустанови</b> Згідно з постановою № 332 <sup>2</sup> державні органи, а також установи та організації, які утримуються за рахунок державного бюджету, укладають договори оренди легкових автомобілів, <b>вартість яких не перевищує граничних сум витрат</b> , затверджених цією постановою. <b>Комунальні</b> Постанова № 332, яка обмежує розмір орендної плати за авто для держорганів, на комунальні установи <b>не поширюється</b> . Проте багато місцевих рад своїми рішеннями визначили граничні суми витрат на придбання і оренду певних видів майна. Якщо ваша рада в їх числі, орендна плата не має перевищувати встановлених сум
Закупівлі	Відповідно до п. 4 ч. 5 ст. 3 Закону № 922 <sup>3</sup> його дія <b>не поширюється</b> на придбання, <b>оренду</b> землі, будівель, <b>іншого нерухомого майна</b> або майнових прав на землю, будівлі та інше нерухоме майно		<b>Закон № 922 поширюється на відносини оренди рухомого</b> чи іншого індивідуально визначеного майна, що підтвердило Міністерство економіки в листі від 29.12.2020 № 3304-02/76864-01 (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 7/2021, с. 27). Отже, закупівлі проводяться цілком відповідно до Закону № 922 та <b>Особливостей № 1178</b> <sup>4</sup>
КЕКВ	<b>КЕКВ 2240</b> «Інші послуги (крім комунальних)» (п.п. 6 п.п. 2.2.4 Інструкції № 333)		
	<sup>2</sup> Постанова КМУ «Про граничні суми витрат на придбання автомобілів, меблів, іншого обладнання та устаткування, мобільних телефонів, комп'ютерів державними органами, а також установами та організаціями, які утримуються за рахунок державного бюджету» від 04.04.2001 № 332. <sup>3</sup> Закон України «Про публічні закупівлі» від 25.12.2015 № 922-VIII. <sup>4</sup> Особливості здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування, затверджені постановою КМУ від 12.10.2022 № 1178.		

<sup>4</sup>  
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV.

<sup>5</sup>  
Порядок обліку платників податків і зборів, затверджений наказом МФУ від 09.12.2011 № 1588.

<sup>6</sup>  
Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.

Великою мірою, цими документами можна було б і обмежитися. Однак на практиці склався інший підхід — **щомісяця складати документ, що підтверджує факт використання майна** (за аналогією до актів наданих послуг). Зазвичай для цього оформляють акти надання послуг оренди. Проте, враховуючи, що в термінології ЦКУ оренда послугою взагалі не є, **коректніше назвати такі акти актами про використання орендованого майна**. Такий акт має містити **вартість** (розмір орендної плати за період), а також усі обов'язкові реквізити, передбачені ч. 2 ст. 9 Закону про бухгалтерлік<sup>4</sup>.

**Форма № 20-ОПП** Укласти договір оренди й ретельно виконувати його умови — то ще не все. В абз. 2 п. 8.4 розд. VIII Порядку 1588<sup>5</sup> зазначено, що в повідомленні за формою № 20-ОПП надається інформація **про всі об'єкти оподаткування, що є власними, орендованими або переданими в оренду**. Отже, в разі отримання об'єкта в оренду до контролюючих органів слід подати повідомлення за формою № 20-ОПП.

**ПДФО та ВЗ** В табл. 2 нижче розглянемо нюанси оподаткування доходу фізособи від здавання в оренду рухомого та нерухомого майна, встановлені ПКУ<sup>6</sup>.

Таблиця 2. Правила оподаткування доходу фізособи від здавання майна в оренду

Особливості	Фізособа здає в оренду...	
	...нерухоме майно прим. 1	...рухоме майно прим. 2
Чи оподатковується ПДФО?	Згідно з п.п. 164.2.5 ПКУ до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку <b>включається</b> , зокрема, <b>дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду</b> (строкове володіння та/або користування), визначений у порядку, встановленому п. 170.1 ПКУ (див. також ІПК від 20.05.2019 № 2258/6/99-99-13-02-03-15/ІПК)	
Чи оподатковується ВЗ?	<b>Оподатковується</b> на підставі п.п. 1.2 п. 16 <sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX ПКУ	
Хто є податковим агентом?	Податковим агентом платника податку — орендодавця щодо його доходу від надання в оренду: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>земельної ділянки</b> сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю є <b>орендар</b> (п.п. 170.1.1 ПКУ);</li> <li>• <b>об'єктів нерухомості, інших</b>, ніж зазначені в п.п. 170.1.1 ПКУ, є <b>орендар</b> (п.п. 170.1.2 ПКУ)</li> </ul>	Податковим агентом є <b>орендар</b>
Об'єкт оподаткування	В разі здавання в оренду: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>земельної ділянки</b> сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю об'єкт оподаткування визначається з огляду на розмір орендної плати, <b>зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством з питань оренди землі. Пам'ятайте:</b> мінімальну суму орендного платежу (мінімальну вартість місячної оренди 1 кв.м) затверджують органи місцевого самоврядування, на території яких розміщено нерухоме майно, що його надають в оренду. Розраховують її вони відповідно до <i>Методики</i> № 1253 прим. 3. Якщо органи місцевого самоврядування не затвердили мінімальної суми орендного платежу, ПДФО та ВЗ розраховують з огляду на фактичний розмір орендної плати;</li> <li>• <b>об'єктів нерухомості, інших</b>, ніж зазначені в п.п. 170.1.1 ПКУ, об'єкт оподаткування визначають <b>з огляду на розмір орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди</b></li> </ul>	Об'єкт оподаткування визначають <b>з огляду на розмір орендної плати, зазначений у договорі</b>

Особливості	Фізособа здає в оренду...	
	...нерухоме майно прим. 1	...рухоме майно прим. 2
Відображення в додатку 4ДФ Податкового розрахунку	<p>Дохід від оренди нерухомого майна відображають у додатку 4ДФ з ознакою доходу (див. категорію 103.25 ЗІР та ІПК від 21.08.2020 № 3550/ІПК/99-00-04-05-03-06):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• «106» — дохід від надання <b>земельної частки (паю)</b> в лізинг, оренду або суборенду;</li> <li>• «195» — дохід від надання земельної <b>ділянки сільськогосподарського призначення</b>, майнового паю в лізинг, оренду, суборенду, емфітевзис;</li> <li>• «196» — <b>дохід від надання майна</b> (крім земельної частки (паю), земельної ділянки сільськогосподарського призначення, майнового паю) в оренду або суборенду</li> </ul>	<p>Доходи фізосіб від надання в оренду рухомого майна (меблі, обладнання, автотранспорт тощо) відображають у додатку 4ДФ з ознакою доходу «127» (див. категорію 103.25 ЗІР)</p>
Примітка 1	Часто договір оренди нерухомого майна передбачає також <b>компенсацію</b> орендодавцеві <b>вартості комунальних послуг</b> . Чи потрібно утримувати ПДФО та ВЗ із таких виплат? Так, ПДФО за ставкою 18% і ВЗ за ставкою 1,5% з такої виплати утримати <b>доведеться</b> . В додатку 4ДФ суму сплачених комунальних платежів за спожиті комунальні послуги, яка згідно з договором оренди не включається до орендної плати та відшкодовується фізичній особі — орендодавцю, орендар відображає як дохід, отриманий у вигляді додаткового блага за ознакою «126» (див. ІПК від 27.07.2017 № 1378/С/99-99-13-02-03-14/ІПК).	
Примітка 2	Врахуйте, що, окрім оподаткування доходу від здавання в оренду рухомого майна, орендодавець може отримати інший дохід.	
	<b>По-перше</b> , якщо <b>витрати на утримання</b> рухомого майна несе орендодавець із подальшим відшкодуванням орендарем, то в орендодавця виникає дохід у вигляді додаткового блага (п.п. г) п.п. 164.2.17 ПКУ). Він оподатковується ПДФО за ставкою 18% і ВЗ за ставкою 1,5% та відображається в додатку 4ДФ з ознакою доходу «126».	
	<b>По-друге</b> , якщо відбувається <b>поточний ремонт</b> рухомого майна, то орендодавець не отримує ніякого доходу, тож про оподаткування не йдеться. Якщо ж відбувається <b>капітальний ремонт</b> , то в разі, коли орендодавець не виконав свого обов'язку з капремонту і не компенсував орендареві (не зарахував у рахунок орендної плати) його вартості, то можна стверджувати, що орендар безоплатно надав орендодавцеві послугу з капітального ремонту автомобіля. В такому разі в орендодавця виникне дохід, який слід класифікувати як <b>додаткове благо</b> (п.п. «е» п.п. 164.2.17 ПКУ). Додаткове благо оподатковується ПДФО за ставкою 18% та ВЗ за ставкою 1,5% і відображається в додатку 4ДФ з ознакою доходу «126».	
Примітка 3	Методика визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб, затверджена постановою КМУ від 29.12.2010 № 1253.	



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** ПДФО та ВЗ сплачують за рахунок доходу фізособи. Тому, визначаючи розмір орендної плати, слід врахувати й цей момент.

**ЄСВ** Орендна плата з огляду на цивільне законодавство **не є платою за роботи чи послуги**. З цієї причини ЄСВ на суми орендної плати, що виплачується фізособі, **не нараховують**. На це звертає увагу й ДПС у консультації в категорії 201.01 ЗІР. Відповідно, в додатку Д1 Податкового розрахунку дохід у вигляді орендної плати **не відображають**.

**Бухоблік** Отримані орендарем в операційну оренду активи відображають **на позабалансовому рахунку за вартістю, зазначеною в договорі про оренду** (п. 1 розд. IV МР з обліку ОЗ<sup>7</sup>). Для цих цілей призначено позабалансовий **рахунок 011** «Орендовані основні засоби розпорядників бюджетних коштів».

Облік розрахунків з орендарями можна вести на **субрахунку 6211** «Розрахунки з поставальниками і підрядниками» або 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами». Для обліку витрат використовують **субрахунок 8013** «Матеріальні витрати» або **8113** «Матеріальні витрати».

Порядок відображення в обліку розглянемо на прикладі оренди авто.



**Приклад 1.** Установа уклала договір оренди автомобіля з фізичною особою. Вартість автомобіля, вказана в договорі оренди, — 150000,00 грн. Щомісячний розмір орендної плати складає 600,00 грн (умовно). Орендну плату за перший місяць користування (березень 2024 року) нараховано 31.03.2024, а виплачено орендодавцю 05.04.2024.

Відображення в бухобліку див. у табл. 3 (с. 28).

<sup>7</sup> Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів суб'єктів державного сектору, затверджені наказом МФУ від 23.01.2015 № 11.

Таблиця 3. Оренда авто у фізособи: бухоблік

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
1. Зараховано на позабалансовий облік орендований автомобіль	011	—	16	Акт приймання-передачі	150000,00
2. Нараховано витрати з орендної плати за березень (31.03.2024)	8013	6211	6	Рахунок-фактура	600,00
3. Утримано ПДФО з нарахованої орендної плати в березні	6211	6311	6	Бухгалтерська довідка	108,00
4. Утримано ВЗ із нарахованої орендної плати в березні	6211	6311	6	Бухгалтерська довідка	9,00
5. Отримано у квітні фінансування за КЕКВ 2240	2313	7011	2	Виписка банку	600,00
6. Перераховано 05.04.2024 орендодавцю-фізособі орендну плату за винятком податків (600,00 грн – 108,00 грн – 9,00 грн)	6211	2313	6, 2	Платіжна інструкція	483,00
7. Перераховано ПДФО, утриманий з орендної плати	6311	2313	2	Платіжна інструкція	108,00
8. Перераховано ВЗ, утриманий з орендної плати	6311	2313	2	Платіжна інструкція	9,00

Оскільки нарахування орендної плати й утримання податків відбулося у березні, а перерахування її орендодавцю і податків до бюджету — у квітні, то ста-

ном на 01.04.2024 установа матиме кредиторську заборгованість на субрахунку 6211 (483,00 грн) і на субрахунку 6311 (127,00 грн).

### ПРАЦЮЄМО З ФІЗОСОБАМИ: КУПУЄМО МАТЦІННОСТІ

Придбавати у фізособі матцінності також не заборонено бюджетним законодавством. Втім, оскільки йдеться про закупівлю за державні кошти, то слід враховувати норми закупівельного законодавства.

**Закупівля** Відповідно до п. 6 ч. 1 ст. 1 Закону № 922 **договір про закупівлю** — це господарський договір, що укладається між замовником і учасником за результатами проведення процедури закупівлі/спрощеної закупівлі та передбачає платне надання послуг, виконання робіт **або придбання товару**. Договір про закупівлю укладається відповідно до норм ЦКУ та ГКУ з урахуванням особливостей, визначених цим Законом (ч. 1 ст. 41 Закону № 922).

Учасником закупівель, у тому числі допорогових, **може бути фізична особа**. Це прямо передбачено нормами Закону № 922.

З 19.10.2022 всі категорії замовників, що зобов'язані здійснювати публічні закупівлі відповідно до Закону № 922, проводять закупівлі відповідно до цього Закону з урахуванням Особливостей № 1178. Терміни в цих Особливостях (окрім «аномально низька ціна

тендерної пропозиції») вживаються у значенні, наведеному в Законі № 922, постановах КМУ від 24.02.2016 № 166 та від 14.08.2020 № 822.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Отже замовники мають дотримуватися вимог цих нормативно-правових актів **незалежно від того, чи є контрагент фізособою в статусі суб'єкта господарювання (тобто підприємцем) або ж без такого статусу**.

Відповідно до п. 10 Особливостей № 1178 замовники, у тому числі централізовані закупівельні організації, здійснюють закупівлі:

- товарів і послуг (крім послуг з поточного ремонту, предмет закупівлі яких визначається відповідно до п. 3 розд. II Порядку № 708<sup>8</sup>), вартість яких становить або перевищує **100 тис. грн**;
- послуг з поточного ремонту, вартість яких становить або перевищує **200 тис. грн**;
- робіт, вартість яких становить або перевищує **1,5 млн грн, шляхом застосування відкритих торгів**

<sup>8</sup> Порядок визначення предмета закупівлі, затверджений наказом Мінекономіки від 15.04.2020 № 708.

9  
Порядок формування та використання електронного каталогу, затверджений постановою КМУ від 14.09.2020 № 822.

у порядку, визначеному цими *Особливостями*, та/або шляхом використання е-каталогу для закупівлі товару відповідно до *Порядку № 822* з урахуванням положень, визначених *Особливостями*.

В разі здійснення так званих **допорогових закупівель**, тобто закупівель, вартість яких є меншою за зазначені вище суми, замовники можуть використовувати ЕСЗ відповідно до умов, визначених адміністратором ЕСЗ, у тому числі е-каталог для закупівлі **товарів**.

У разі ж здійснення таких закупівель **без використання ЕСЗ замовник обов'язково:**

- дотримується принципів здійснення публічних закупівель, визначених *Законом № 922*;
- **вносить інформацію про таку закупівлю до річного плану;**
- оприлюднює **відповідно до п. 3<sup>8</sup> розд. X «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 922** в ЕСЗ звіт про договір про закупівлю, укладений без використання електронної системи закупівель, тобто щодо договорів на суму понад 50 тис. грн — **не пізніше ніж через 10 робочих днів із дня укладення такого договору.**

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** У разі здійснення закупівлі, вартість якої є меншою, ніж 50 тис. грн, без використання ЕСЗ замовник **не оприлюднює** в ЕСЗ звіт про договір про закупівлю, укладений без використання ЕСЗ (оновлений п. 11 *Особливостей № 1178*).

**КЕКВ** Тут якихось особливостей немає — керуйтеся загальними правилами, тобто орієнтуйтеся **на економічну сутність платежу**. Зокрема, якщо придбаваєте (див. матеріал «КЕКВ при придбанні товарів та послуг: визначаємо правильно» // «Бухгалтерія: бюджет», № 38/2017, с. 4):

- **запаси**, то це **КЕКВ 2210** «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»;
- **необоротні активи** (очікуваний строк експлуатації становить більше року), то слід відштовхуватися **від вартісного критерію основних засобів, визначеного в обліковій політиці установ**. Зокрема, придбання активів, які відповідно до облікової політики установи належать до основних засобів, відбувається за **КЕКВ 3110** «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування», а до ІНМА — за **2110**;
- літературу для **поповнення музейних та бібліотечних фондів**, то це **КЕКВ 3110**.

**Вартість** Вартість має відповідати ринковим цінам, аби не було претензій від перевірників.

Оскільки ПДФО та ВЗ сплачують **за рахунок доходу фізособи**, то можете врахувати це під час визначення суми придбання в договорі купівлі-продажу. Далі розкажемо про особливості оподаткування.

**Оподаткування та звітність** Порядок оподаткування операцій з придбання матеріальних цінностей у фізичних осіб залежатиме передусім від того, що ви купуєте (див. табл. 4 нижче).

Таблиця 4. Купуємо майно у фізосіб: податки

Вид доходу	Норма ПКУ	Ставка ПДФО	Ставка ВЗ	Ознака доходу в додатку 4ДФ
1. Дохід від продажу <b>нерухомого майна</b> прим. 1	Стаття 172 ПКУ	Не оподатковують 5% / 18% прим. 2	— 1,5%	«104»
2. Дохід від продажу <b>рухомого майна</b> прим. 1	Стаття 173 ПКУ	Не оподатковують 5% / 18% прим. 3	— 1,5%	«105»
3. Дохід від продажу <b>сільгосппродукції</b> :				
• продукції тваринництва	Підпункт 165.1.24	Якщо дохід ≤ 50 МЗП сукупно за рік — не оподатковують	—	«179»
		Якщо дохід > 50 МЗП — 18% утримують із суми перевищення	1,5% із суми перевищення	«127»
• іншої (крім продукції тваринництва)		Якщо дотримано вимоги п.п. 165.1.24 ПКУ прим. 4 — не оподатковують, якщо ні — 18%	—/1,5%	«148»
4. Інший дохід (дохід від продажу <b>іншого майна</b> ) прим. 5	Підпункт 164.2.20	18%	1,5%	«127»

Вид доходу	Норма ПКУ	Ставка ПДФО	Ставка ВЗ	Ознака доходу в додатку 4ДФ
Примітка 1	Відповідно до пп. 172.7 та 173.3 ПКУ якщо стороною договору купівлі-продажу об'єкта нерухомого, рухомого майна є юридична особа, то така особа є <b>податковим агентом</b> платника податку. Тож установа нараховує та утримує ПДФО та ВЗ і звітує в додатку 4ДФ за нарахований фізособі дохід.			
Примітка 2	ПДФО і ВЗ <b>не стягують</b> з фізособи, якщо <b>це перший продаж</b> протягом звітного податкового року і при цьому нерухомість перебуває у власності фізособи <b>більше трьох років</b> . Умова щодо перебування такого майна у власності платника податку більше трьох років не поширюється на майно, <b>отримане платником податку в спадщину</b> . Згідно з п. 172.2 ПКУ з доходу від <b>другого продажу</b> протягом податкового року, продажу нерухомості, якою фізособа володіє три роки чи менше (окрім майна, отриманого в спадщину), слід утримати ПДФО за ставкою <b>5 %</b> (п. 167.2 ПКУ) і ВЗ за ставкою <b>1,5 %</b> . З доходу від <b>третього та наступного продажів</b> протягом податкового року установа має утримати ПДФО за ставкою <b>18 %</b> (п. 167.1 ПКУ) і ВЗ за ставкою <b>1,5 %</b> , крім випадків, коли зазначене майно отримано платником податку у спадщину. База оподаткування — ціна, визначена в договорі, <b>але не нижча від оціночної вартості</b> (п. 172.3 ПКУ), розрахованої модулем електронного визначення оціночної вартості Єдиної бази даних звітів про оцінку, або не нижча від ринкової вартості такого об'єкта, визначеної суб'єктом оціночної діяльності (оцінювачем) відповідно до законодавства та зазначеної у звіті про оцінку, зареєстрованому в Єдиній базі даних звітів про оцінку. Отже, якщо ціна продажу: <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>вища</b> за оціночну (ринкову) вартість, то ПДФО та ВЗ оподатковують суму, зазначену в договорі;</li> <li>• <b>нижча</b> за оціночну (ринкову) вартість, то ПДФО та ВЗ оподатковують оціночну (ринкову) вартість такого об'єкта.</li> </ul> Однак головне питання таке: як дізнатися про черговість продажу такою фізособою об'єктів нерухомого майна (перший чи ні продаж за рік) у цілях оподаткування? Відповіді на це питання в ПКУ, на жаль, немає. Як роз'яснюють податківці в категорії 103.21 ЗІР, <b>черговість продажу об'єктів нерухомого майна визначає фізична особа, яка продає такі об'єкти</b> . Вона це робить, подаючи заяву, в якій зазначає всю відповідну інформацію.			
Примітка 3	Дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) протягом звітного (податкового) року <b>одного</b> з об'єктів <b>рухомого майна у вигляді легкового автомобіля, та/або мотоцикла, та/або мопеда, не підлягає оподаткуванню</b> . В інших випадках ставка податку становить <b>5 %</b> . Причому: 1) в разі купівлі <b>вантажного авто</b> ставка згідно з п. 167.2 ПКУ становить <b>5 %</b> від договірної ціни, але є не нижчою від оціночної вартості транспортного засобу; 2) в разі купівлі <b>легкового авто або мотоцикла/мопед</b> ставку податку визначають згідно з пп. 173.1 та 173.2 ПКУ, <b>враховуючи інформацію про черговість продажу рухомого майна</b> (див. також за посиланням: <a href="https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/664599.html">https://od.tax.gov.ua/media-ark/news-ark/664599.html</a> ).			
Примітка 4	Купуючи товар у фізособи, відповідно до п.п. 168.1.1 ПКУ установа стає його <b>податковим агентом</b> . Згідно з п.п. 165.1.24 ПКУ до загального місячного (річного) оподаткованого доходу фізичної особи — платника податку <b>НЕ включаються</b> доходи, отримані від продажу власної <b>сільськогосподарської продукції</b> , що вирощена, відгодована, виловлена, зібрана, виготовлена, вироблена, оброблена та/або перероблена безпосередньо фізичною особою на земельних ділянках, наданих їй у розмірах, встановлених Земельним кодексом України для ведення певної діяльності, яка передбачена цим підпунктом. При цьому для неоподаткування ПДФО необхідно підтвердити наявність таких ділянок Довідкою про наявність у фізичної особи земельних ділянок за формою № ЗДФ. На підставі п.п. 1.2 п. 16' підрозд. 10 розд. ХХ ПКУ з такого доходу не потрібно утримувати й ВЗ. На застосуванні цих правил оподаткування під час купівлі сільськогосподарської продукції наголошує ДПС у листі від 26.05.2021 № 551/2/99-00-04-03-03-02 (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 41/2021, с. 5).			
Примітка 5	З огляду на цивільне законодавство все, чим володіє звичайна фізособа, є її майном, яке згідно зі ст. 181 ЦКУ може бути <b>рухомим та нерухомим</b> . Ніякого «іншого майна» ЦКУ не виділяє. Отже, всі альтернативи оподаткування доходів фізосіб від продажу матцінностей мали б бути зведені до перших двох пунктів таблиці (+ сільгоспособливості). Однак фіскали давно вже зайняли сталу позицію (листи ДФСУ від 03.02.2016 № 1132/Н/99-99-17-03-03-14, від 29.03.2016 № 5278/5/99-99-17-03-03-16 та ІПК від 01.06.2017 № 441/6/99-99-13-02-03-15/ІПК), згідно з якою «рухомі» правила оподаткування, встановлені ст. 173 ПКУ, застосовуються тільки в разі виконання певних умов. Наведемо їх перелік: <ul style="list-style-type: none"> <li>• річ, що її продають, належить на праві власності фізичній особі;</li> <li>• проведено <b>оцінку майна</b>;</li> <li>• укладено договір купівлі-продажу (міни) з відповідним нотаріальним посвідченням;</li> <li>• <b>в наявності є документ про сплату податку на доходи</b> (якщо виникають зобов'язання щодо його сплати).</li> </ul> Якщо ці умови не виконуються, то фіскали розцінюють такі виплати як <b>інший оподатковуваний дохід</b> (ознака доходу — «127»), а не як дохід від продажу рухомого або нерухомого майна, і вимагають утримувати у джерела виплати ПДФО за ставкою <b>18 %</b> і ВЗ за ставкою <b>1,5 %</b> . Отже, якщо сперечатися з фіскалами ви не збираєтеся, доведеться цей підхід прийняти. А це означає, що, купуючи у фізосіб матцінностей (меблі, телефони, книги, комп'ютери, інструменти тощо), з виплачуваного за них доходу потрібно утримати ПДФО за ставкою <b>18 %</b> і ВЗ за ставкою <b>1,5 %</b> .			

**Бухоблік** На практиці зазвичай закупівля матцінностей у фізичних осіб здійснюється **через підзвітних осіб** установи **за готівкові кошти**. Тобто для цілей закупівлі підзвітній особі видають аванс, а після здійснення закупівлі підзвітна особа має скласти та подати на затвердження *Звіт про використання коштів/електронних грошей, наданих на відрядження або під звіт*.



**ДО ВІДОМА.** Звісно, часто буває й так, що працівник купує матцінності у фізособи за свої кошти, а потім йому відшкодовують витрати. Щодо цього питання пропонуємо ознайомитися, зокрема, з матеріалом «Працівник купує товари (послуги) своїм коштом, установа — відшкодовує: розглядаємо проблемні питання» (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 9/2023, с. 20).

Якщо придбання здійснюється за готівку, то зазначимо таке. Згідно з п. 12.4 Порядку № 1407<sup>10</sup>, п. 13.4 Порядку № 938<sup>11</sup> готівку на здійснення видатків, які не можуть бути проведені у безготівковій формі, розпорядникам бюджетних коштів видають **на підставі заявки на видачу готівки**.

Після отримання розпорядником бюджетних коштів матеріальних цінностей або послуг, придбаних/отриманих за готівку, до органів Казначейства подають документи, які підтверджують здійснені видатки (акти придбання матеріальних цінностей чи послуг, рахунки-фактури тощо).

Акт придбання матеріальних цінностей (додаток 39 до Порядку № 1407, додаток 33 до Порядку № 938) затверджується керівником (заступником керівника) розпорядника бюджетних коштів (одержувача бюджетних коштів) та підписується комісією, створеною відповідним розпорядником бюджетних коштів (одержувачем бюджетних коштів).

Втім, звісно, придбання можна здійснити **у безготівковій формі, перерахувавши кошти на картковий рахунок**.

Щодо обліку **матеріальних цінностей, придбаних у фізичної особи**, то він нічим не відрізняється від обліку активів, придбаних у юридичних осіб чи фізичних осіб — підприємців. Єдине, що треба враховувати, — сплачені ПДФО і ВЗ слід включати до первісної вартості придбаних матеріальних активів відповідно до п. 5 розд. II НС 121<sup>12</sup>.

Покажемо на прикладах.



**Приклад 2.** Заклад освіти для поповнення бібліотечних фондів вирішив придбати у фізособи книжку вартістю 372,80 грн. Директор установи розрахувався з продавцем власними коштами, сплативши (за винятком податків) 300,10 грн. Витрати на придбання вирішено здійснити зі спецфонду (кошти, отримані в I кварталі поточного року, від продажу макулатури). Комісією установи визначено, що термін служби книги складає 5 років.

Відображення в бухобліку див. у табл. 5.

Таблиця 5. Облік придбання книжки у фізособи

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
1. Віднесено до первісної вартості витрати на придбання книжки для поповнення бібліотечного фонду	1312	6211 <sup>1</sup>	6	Акт приймання-передачі	372,80
<sup>1</sup> На субрахунку 6211 ведуть розрахунки з контрагентами-постачальниками.					
2. Визнано витрати, понесені директором на придбання книжки, і відшкодування її вартості (за винятком податків)	6211	6415 <sup>2</sup> або 2116	6 або 8	Звіт про використання коштів/електронних грошей, наданих на відрядження або під звіт	300,10
<sup>2</sup> На субрахунку 6415 ведуть розрахунки з контрагентами — підзвітними особами, які придбали ТМЦ за власні кошти					
3. Утримано ПДФО (18%) із нарахованого фізособі доходу	6211	6311	6	Бухгалтерська довідка	67,10
4. Утримано ВЗ (1,5%) із нарахованого фізособі доходу	6211	6311	6	Бухгалтерська довідка	5,60

<sup>10</sup> Порядок казначейського обслуговування державного бюджету за витратами, затверджений наказом МФУ від 24.12.2012 № 1407.

<sup>11</sup> Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затверджений наказом МФУ від 23.08.2012 № 938.

<sup>12</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 121 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 12.10.2010 № 1202.

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
5. Вилучено вартість необоротного активу (книжки) з доходів звітного періоду	7211	5411	17	Бухгалтерська довідка	372,80
6. Перераховано відшкодування директору за придбану книжку	6415 або 2116	2313	6 або 8, 3	Платіжна інструкція	300,10
7. Перераховано податки (ПДФО і ВЗ), утримані з доходу фізособи від продажу книжки	6311	2313	3	Платіжна інструкція	67,10
	6311	2313		Платіжна інструкція	5,60
8. Передано книжку в експлуатацію	1112	1312	17	Акт введення в експлуатацію основних засобів	372,80
9. Внесено зміни в капітал	5411	5111	17		372,80
10. Нараховано амортизацію при введенні в експлуатацію об'єкта ІНМА (50%)	8014	1412	17	Розрахунок амортизації інших необоротних матеріальних активів	186,4



**Приклад 3.** Установа уклала договір на придбання у фізособи автівки Renault Megane 2012 року випуску вартістю 320000,00 грн. При укладенні угоди з'ясувалося, що продавець володіє автівкою півтора роки і цей продаж автівки є другою угодою за поточний календарний рік. Продавця попередили про утримання із загальної суми договору податків — 5% (ПДФО) і 1,5% (ВЗ), на що

він погодився. Відповідно до умов договору кошти за автівку будуть перераховані фізособі-продавцю за безготівковою операцією на картковий рахунок у банку, комісію банку за зняття готівки сплачує продавець. Комісія установи, з огляду на технічний стан транспортного засобу, визначила строк корисного використання — 5 років.

Відображення в бухобліку див. у табл. 6.

Таблиця 6. Облік придбання автівки у фізособи

Зміст операції	Бухгалтерський облік		Меморіальний ордер	Підстава для запису	Сума, грн
	дебет рахунку	кредит рахунку			
1. Оприбутковано автомобіль Renault Megane, одночасно нараховано дохід від продажу фізособі-продавцю	1311	6211	6	Акт приймання-передачі	320000,00
2. Утримано ПДФО (5%) із нарахованого фізособі доходу	6211	6311	6	Бухгалтерська довідка	16000,00
3. Утримано ВЗ (1,5%) із нарахованого фізособі доходу	6211	6311	6	Бухгалтерська довідка	4800,00
4. Отримано фінансування за КЕКВ 3110	2313	5411	3	Виписка банку	320000,00
5. Перераховано кошти фізособі-продавцю за придбану автівку на картковий рахунок у банку	6211	2313	6, 3	Платіжна інструкція	299200,00
6. Перераховано податки, утримані з доходу фізособи-продавця	6311	2313	3	Платіжна інструкція	16000,00
	6311	2313		Платіжна інструкція	4800,00
7. Введено автівку в експлуатацію	1015	1311	17	Акт введення в експлуатацію основних засобів	320000,00
8. Внесено зміни в капітал	5411	5111	17		320000,00

Б