

# ■ БУХГАЛТЕРІЯ: ■ ■ БЮДЖЕТ ■

№ 19 (455)

травень 2023 року

**ПЕРЕМОГА  
ЗА НАМИ!  
ВСЕ БУДЕ  
УКРАЇНА!**



*Код передплатника для консультацій у травні 2023 року – 1956*

**СТРІЧКА НОВИН** ..... 3

(індивідуальна податкова консультація від 21.03.2023 р. № 602/ІПК/99-00-24-03-03-06 та лист від 20.03.2023 р. № 2704-22/11985-07)

**ДОКУМЕНТИ ТА КОМЕНТАРИ***Нормативно-правові акти***Трудові відносини**

Людмила Линник

**Утримання із зарплати за виконавчими провадженнями відновлено: дії роботодавця** ..... 8

(коментар до Закону України від 11.04.2023 р. № 3048-IX)

*Офіційні роз'яснення***КЕКВ**

Алла Головка

**ДКСУ: бензин для мотокоси придбавають за КЕКВ 2210** ..... 11

(коментар до листа ДКСУ від 15.05.2023 р. № 15-12-12/8479)

**Військові формування**

Алла Головка

**Податківці: військовий збір із грошового забезпечення військовослужбовців, які в зоні бойових дій, не утримується з 24.03.2023 р.** ..... 12

(коментар до ІПК ДПС України від 03.05.2023 р. № 1094/ІПК/99-00-24-03-03-05)

**Заклади освіти**

Людмила Линник

**Керівник закладу освіти викладає в цьому ж закладі: чи є конфлікт інтересів та як його врегулювати?** ..... 16

(коментар до листа НАЗК від 24.04.2023 р. № 200-03/8702-23)

**Відрядження**

Алла Головка

**Відрядження на службовому авто: що з оподаткуванням добових? Відповідають податківці** ..... 21

(коментар до ІПК ДПС України від 03.05.2023 р. № 1083/ІПК/99-00-24-03-03-06)

**СТАТТІ****Лікарняні**

Людмила Балла

**Звільнення працівника та лікарняний: чи оплачувати та як оподатковувати?**

Під час звільнення працівника може так статися, що йому слід нарахувати та/або виплатити лікарняні вже після звільнення. Тоді виникають питання щодо оподаткування цієї виплати. У цьому матеріалі приділено увагу таким ситуаціям.

Лікарняні нараховано до звільнення, але виплачено після звільнення ..... 26

Лікарняні нараховано після звільнення ..... 27

Лікарняний закрито до звільнення, але «Готовий до сплати (виданий)» він буде після звільнення ..... 28

Хвороба в останній робочий день ..... 29

(лист від 01.05.2023 р. № 2800-030401-8/23664)

**ЗВОРОТНИЙ ЗВ'ЯЗОК****Заклади освіти**

Олена Макарук

**Педагога-організатора довантажено роботою за посадою вчителя: як оплатити?** ..... 32

У школі працює педагог-організатор на 0,75 ставки, який має вищу кваліфікаційну категорію. У травні 2023 року звільняється вчитель образотворчого мистецтва, і педагога-організатора довантажують 4 години за цим предметом. Як правильно оплатити години роботи вчителем, за якою категорією?



ПЕРЕДПЛАТНИКА для КОНСУЛЬТАЦІЙ  
У ТРАВНІ 2023 РОКУ

1956

Головний редактор  
Вітковська О. М.

Засновник і видавець газети  
ТОВ «Видавнича група «АС»

Редакція:  
а/с 110, м. Київ, 03186  
тел.: +38 (067) 574-60-03

Електронна пошта:  
bb@ibuhgalter.net  
сайт: www.ibuhgalter.net

Електронна версія:  
www.ibuhgalter.net

Відділ передплати:  
тел. 0 800 300 395

Реєстраційне 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»

## КЕРІВНІ ПРАЦІВНИКИ ТЕРКУРСІВ ТА ЦЕНТРІВ ЦИВІЛЬНОГО ЗАХИСТУ ТА БЕЗПЕКИ ЖИТТЄДІЯЛЬНОСТІ ОТРИМАЛИ ПРАВО НА ПОДОВЖЕНУ ВІДПУСКУ

Постановою КМУ від 09.05.2023 р. № 467 внесено зміни до додатка до Порядку надання щорічної основної відпустки тривалістю до 56 календарних днів керівним працівникам закладів та установ освіти, навчальних (педагогічних) частин (підрозділів) інших установ і закладів, педагогічним, науково-педагогічним працівникам та науковим працівникам, затвердженого постановою КМУ від 14.04.1997 р. № 346.

Змінами визначено тривалість щорічної основної відпустки керівних працівників:

- **територіальних курсів цивільного захисту та безпеки життєдіяльності**, а саме: завідувач та його заступник мають право на щорічну основну відпустку тривалістю **42 к. дн.**;
- **навчально-методичного центру цивільного захисту та безпеки життєдіяльності**: начальник (директор) та його заступник мають право на щорічну основну відпустку тривалістю **42 к. дн.**

Територіальні курси цивільного захисту та безпеки життєдіяльності й навчально-методичні центри цивільного захисту та безпеки життєдіяльності належать до навчально-методичних центрів сфери цивільного захисту, утворюються для навчання керівного складу та фахівців, діяльність яких пов'язана з організацією і здійсненням заходів з питань цивільного захисту, забезпечують надання інших освітніх послуг та методичний супровід суб'єктів господарювання, що проводять навчання населення діям у надзвичайних, аварійних ситуаціях та в умовах терористичного акту (*Типове положення про територіальні курси цивільного захисту та безпеки життєдіяльності, навчально-методичні центри цивільного захисту та безпеки життєдіяльності, затвержені наказом МВС від 16.10.2018 р. № 835*).

Постанова № 467 набрала чинності **09.05.2023 р.**

## ДОДАТКОВА ДОТАЦІЯ НА ЗДІЙСНЕННЯ ПОВНОВАЖЕНЬ ОМС НА ДЕОКУПОВАНИХ, ТИМЧАСОВО ОКУПОВАНИХ ТЕРИТОРІЯХ: Є УТОЧНЕННЯ

Постановою КМУ від 09.05.2023 р. № 461 внесено зміни до Порядку та умов надання у 2023 році додаткової дотації з державного бюджету місцевим бюджетам на здійснення повноважень органів місцевого самоврядування на деокупованих, тимчасово окупованих та інших територіях України, що зазнали негативного впливу у зв'язку з повномасштабною збройною агресією Російської Федерації, затверджених постановою КМУ від 30.12.2022 р. № 1477.

Так, документ **доповнено п. 111 такого змісту**: «Розподіл та використання додаткової дотації бюджетами

територіальних громад, що розташовані на тимчасово окупованих Російською Федерацією територіях України, включених до переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих Російською Федерацією, затвердженого Мінреінтеграції, для яких не визначена дата завершення тимчасової окупації, **здійснюються за погодженням з обласною військовою адміністрацією**».

Постанова № 461 набрала чинності з дня офіційного опублікування — **12.05.2023 р.**

## ЗАТВЕРДЖЕНО МЕТОДИКУ РОЗРАХУНКУ ВАРТОСТІ ПОСЛУГ З НАУКОВОЇ ОЦІНКИ ВЕТЕРИНАРНИХ ЛІКАРСЬКИХ ЗАСОБІВ

Частину 13 ст. 55 Закону України «Про ветеринарну медицину» від 04.02.2021 р. № 1206-IX (далі — Закон про ветеринарну медицину) встановлено, що послуги з наукової оцінки ветеринарного лікарського засобу є платними. Розмір плати за надання таких послуг визначається на основі методики, затвердженої Мінагрополітики.

На виконання цієї норми наказом Мінагрополітики від 14.03.2023 р. № 459 затверджено Методику розрахунку вартості послуг з наукової оцінки ветеринарних лікарських засобів.

Розрахунок вартості послуг з наукової оцінки ветеринарних лікарських засобів формується з оплати праці спеціалістів, які безпосередньо здійснюють наукову оцінку ве-

теринарних лікарських засобів, витрат на сплату податків та інших платежів, які є обов'язковими згідно із законодавством, технологічного та технічного обслуговування приладів, експлуатаційно-ремонтних витрат з утримання приладів, обладнання, приміщень, вартості витратних матеріалів, необхідних на проведення наукової оцінки ветеринарних лікарських засобів та інших малоцінних швидкозношуваних предметів, канцелярських товарів, витрат на службові відрядження (у тому числі транспортних витрат).

Наказ № 459 набере чинності з дня його офіційного опублікування, але буде **введений в дію** одночасно з Законом про ветмедицину, **тобто через 1 рік із дня припинення або скасування воєнного стану**.

## ПОДАННЯ КОНСОЛІДОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ УСТАНОВАМИ, ЩО ЗНАХОДЯТЬСЯ НА ТЕРИТОРІЇ ВОЄННИХ (БОЙОВИХ) ДІЙ АБО ЯКІ ПЕРЕБУВАЮТЬ В ОКУПАЦІЇ

Наказами МФУ від 13.04.2023 р. № 189 та від 04.05.2023 р. № 230 внесено зміни до п. 5 розд. III Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 102 «Консолідована фінансова звітність», затвердженого наказом МФУ від 24.12.2010 р. № 1629.

Так, встановлено, що в разі **неподання** на звітну дату **консолідованої фінансової звітності** контролюючими суб'єктами держсектору, що знаходяться на території району проведення **воєнних (бойових) дій** або які перебувають в **тимчасовій окупації, оточенні (блокуванні)**,

**Казначейство** до загальної консолідованої фінансової звітності включає відповідні показники консолідованої фінансової звітності таких контролюючих суб'єктів держсектору, яка була подана ними згідно із законодавством за попередній звітний період, зокрема:

- **форми № 1-дс «Баланс»** згідно з додатком 1 до НП(С)БО в держсекторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженого наказом МФУ від 28.12.2009 р. № 1541, якщо остання подана звітність є річною;

- **форми № 1-дс «Баланс» та форми № 2-дс «Звіт про фінансові результати»** згідно з додатком 2 до НП(С)БО в держсекторі 101 «Подання фінансової звітності», затвердженого наказом МФУ від 28.12.2009 р. № 1541, якщо остання подана звітність є проміжною (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців).

Наказ № 189 та наказ № 230 набувають чинності з дня офіційного опублікування (на момент підготовки номера не опубліковані).

## УХВАЛЕНО НОВИЙ ЗАКОН ПРО КОЛЕКТИВНІ УГОДИ ТА ДОГОВОРИ

Ухвалено новий Закон України «Про колективні угоди та договори» від 23.02.2023 р. № 2937-IX. З новацій можна вказати на такі:

- обмежено сферу дії положень колективних договорів — на всіх працівників поширюються лише положення з питань, що відповідно до законодавства регулюються колективними договорами. Дія інших положень колективного договору визначається власне колективним договором (тобто вони можуть застосовуватися виключно до членів профспілок, якщо це визначено в колективному договорі);

- законодавчо врегульовано укладення територіальної угоди в окремій галузі;

- запроваджено новий вид колективної угоди — галузевої угоди обмеженої дії, яка укладається в галузях, де відсутні репрезентативні суб'єкти сторін (сторони) галузевого рівня;

- передбачено залучення до колективних переговорів державних колегіальних органів у разі, коли умови праці в галузі регулюються їхніми рішеннями.

Закон № 2937 набирає чинності **через шість місяців із дня припинення чи скасування воєнного стану.**

## ЯКІ ДОКУМЕНТИ ПОДАТКОВІ ОРГАНИ МАЮТЬ ПРАВО ПЕРЕВІРЯТИ ПІД ЧАС ПЕРЕВІРКИ ДОТРИМАННЯ ЗАКОНОДАВСТВА ЩОДО ОФОРМЛЕННЯ ТРУДОВИХ ВІДНОСИН?

Головне управління ДПС в Запорізькій області на офіційному сайті зазначило таке.

Згідно з підпунктом 75.1.2 пункту 75.1 статті 75 Податкового кодексу України документальною перевіркою вважається перевірка, предметом якої є, зокрема, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами) та яка проводиться на підставі податкових декларацій (розрахунків), фінансової, статистичної та іншої звітності, реєстрів податкового та бухгалтерського обліку, ведення яких передбачено законом, первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку і пов'язані з нарахуванням і сплатою податків та зборів, виконанням вимог іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також отриманих в установленому законодавством порядку контролюючим органом документів та податкової інформації, у тому числі за результатами перевірок інших платників податків.

Підпунктом 75.1.3 пункту 75.1 статті 75 ПКУ встановлено, що фактичною вважається перевірка, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або ін-

ших об'єктів права власності такого платника. Така перевірка здійснюється контролюючим органом, зокрема, щодо дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами).

Платник податків зобов'язаний надати посадовим (службовим) особам контролюючих органів у повному обсязі всі документи, що належать або пов'язані з предметом перевірки. Такий обов'язок виникає у платника податків після початку перевірки (пункт 85.2 статті 85 ПКУ).

Під час проведення фактичної перевірки в частині дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення трудового договору, оформлення трудових відносин з працівниками (найманими особами), в тому числі тим, яким встановлено випробування, перевіряється наявність належного оформлення трудових відносин, з'ясовуються питання щодо ведення обліку роботи, виконаної працівником, обліку витрат на оплату праці, відомості про оплату праці працівника. Для з'ясування факту належного оформлення трудових відносин з працівником, який здійснює трудову діяльність, можуть використовуватися документи, що посвідчують особу, або інші документи, які дають змогу її ідентифікувати (посадове посвідчення, посвідчення водія, санітарна книжка тощо) (пункт 80.6 статті 80 ПКУ).

## ЧИ МОЖНА ОДНОЧАСНО ПРАЦЮВАТИ РЕКТОРОМ ТА ВИКЛАДАЧЕМ: ПОЯСНЮЄ НАЗК

НАЗК на офіційному телеграм-каналі зазначило таке. Бути ректором чи викладачем? Не варто обмежувати себе у виборі виду діяльності.

Це можливо поєднати, уникнувши конфлікту інтересів.

**Що ж робити?** Очільник університету може здійснювати викладацьку діяльність у цьому ж закладі, не обіймаючи іншу штатну посаду на умовах окремого трудового договору. У такій ситуації потенційний конфлікт інтересів у ректора не виникатиме.

Варто зазначити, що реальний конфлікт інтересів у ректора **не виникатиме, якщо під час розв'язання питання стосовно себе, в тому числі визначення рівня оплати праці, його повноваження не мають дискреційного характеру, тобто є лише один можливий варіант встановлення розміру доплати за викладацьку діяльність**. Докладніше про цей конкретний випадок конфлікту інтересів можна прочитати в роз'ясненнях в *Базі знань НАЗК (14.1.4)* <sup>1</sup>. Тут ви знайдете правильну послідовність дій ректора, який

одночасно працює за сумісництвом на іншій посаді в очолюваному ним університеті.

Тож, панове ректори, ви можете керувати навчальним закладом й реалізовувати свій потенціал у викладацькій діяльності без конфлікту інтересів, а НАЗК завжди готове проконсультувати вас з цих питань.

Від редакції зазначимо, що на с. 20 розглянуто *лист НАЗК від 24.04.2023 р. № 200-03/8702-23* щодо можливості керівника закладу працювати в цьому закладі викладачем.

## РОЗМІР КОМПЕНСАЦІЇ ЗА ОДИН ПОШКОДЖЕНИЙ ОБ'ЄКТ ЗБІЛЬШЕНО

Постановою КМУ від 12.05.2023 р. № 487 внесено зміни до п. 10 Порядку надання компенсації для відновлення окремих категорій об'єктів нерухомого майна, пошкоджених внаслідок бойових дій, терористичних актів, диверсій, спричинених збройною агресією Російської Федерації, з використанням електронної публічної послуги «ЄВіднов-

лення», затвердженого постановою КМУ від 21.04.2023 р. № 381.

Так, визначено, що розмір компенсації за один пошкоджений об'єкт не може бути більший, ніж **500 тис. грн** (раніше ця сума складала 200 тис. грн).

Постанова № 487 набрала чинності **16.05.2023 р.**

## ПРИКЛАДИ ДОГОВОРІВ ПРО ЗАКУПІВЛЮ ДУ «ПРОФЕСІЙНІ ЗАКУПІВЛІ»

Централізована закупівельна організація ДУ «Професійні закупівлі» розробила приклади договорів на найпопулярніші категорії товарів у Prozorro Market, аби швидкі, ефективні та зручні закупівлі через електронний каталог тепер стали точно найзручнішими.

Станом на зараз фахівці ДУ «Професійні Закупівлі» розробили проекти договорів до таких предметів закупівлі:

- бензин;
- овочі та фрукти;

- інші товари широкого вжитку (універсальний договір).

Також звертаємо особливу увагу, що для замовників, які планують закупівлю шкільних автобусів за *постановою КМУ від 28.04.2023 р. № 418*, спеціалісти ДУ «Професійні закупівлі» розробили рекомендований договір, де врахували всі особливості такого непростого предмета закупівлі, як автобуси шкільні.

Ознайомитись із прикладами договорів можна за посиланням: <https://cpb.org.ua/pryklady-dogovoriv>

## ЧИ ПІДЛЯГАЄ КОМПЕНСАЦІЇ ПДФО, ЩО УТРИМУЄТЬСЯ З ГРОШОВОЇ КОМПЕНСАЦІЇ ЗАМІСТЬ НОРМ ХАРЧУВАННЯ КУРСАНТАМ? ВІДПОВІДАЮТЬ ПОДАТКІВЦІ

Чи підлягає компенсації ПДФО, що утримується з грошової компенсації замість норм харчування курсантам відповідно до п. 168.5 Податкового кодексу України (далі — ПКУ)? Таке питання розглядається в *ІПК від 21.03.2023 р. № 602/ІПК/99-00-24-03-03-06* (див. нижче). В ній податківці дійшли такого висновку: оскільки положення п. 168.5 ПКУ поширюються

виключно на військовослужбовців, які проходять службу, **і не стосуються курсантів**, які проходять навчання з метою здобуття вищої освіти за певним ступенем, сума грошової компенсації замість норм харчування, яка виплачується навчальним закладом курсантам, **оподатковується ПДФО на загальних підставах** без урахуванням норм п. 168.5 ПКУ.

## БРОНЮВАННЯ СУМІСНИКІВ: МІНЕКОНОМІКИ НАДАЛО РОЗ'ЯСНЕННЯ

Мінекономіки в *листі від 20.03.2023 р. № 2704-22/11985-07* (див. с. 7) надало роз'яснення з окремих питань бронювання військовозобов'язаних.

ДОКУМЕНТИ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## Щодо утримання ПДФО з грошової компенсації замість норм харчування курсантам

Індивідуальна податкова консультація від 21.03.2023 р. № 602/ІПК/99-00-24-03-03-06

Державна податкова служба України, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі — Кодекс), розглянула звернення щодо практичного застосування норм податкового законодавства і в межах компетенції повідомляє.

Платник податків повідомляє, що відповідно до Положення про проходження військової служби (навчання) курсантами вищих військових навчальних закладів (військових навчальних підрозділів закладів вищої освіти) Служби

<sup>1</sup> <https://wiki.nazk.gov.ua/category/konflikt-interesiv/14-pryklady-praktychnogo-zastosuvannya-vymog-zakonu/>

безпеки України, затвердженого Указом Президента України від 09 жовтня 2019 року № 739/2019 (далі — Положення), забезпечення курсантів грошовим забезпеченням, харчуванням, речовим майном і житлом здійснюється відповідно до законодавства України. Курсантам виплачують грошову компенсацію замість норм харчування на підставі наказу керівника закладу.

Платник податків просить надати індивідуальну податкову консультацію з питання:

Чи підлягає компенсації податок на доходи фізичних осіб, що утримується з грошової компенсації замість норм харчування курсантам відповідно до п. 168.5 ст. 168 Кодексу?

Відповідно до п. 2 розділу I Положення курсант — це особа, яка в установленому порядку зарахована до вищого військового навчального закладу і навчається з метою здобуття вищої освіти за певним ступенем та якій присвоєно військове звання рядового, сержантського і старшинського складу або таке звання вона мала під час вступу на навчання.

Разом з тим військовослужбовці — це особи, які проходять військову службу (частина дев'ята ст. 1 Закону України від 25 березня 1992 року № 2232-XII «Про військовий обов'язок і військову службу»).

Законом України від 25 березня 1992 року № 2229-XII «Про Службу безпеки України» (далі — Закон № 2229) передбачено, що військовослужбовці Служби безпеки України користуються, зокрема, пільгами відповідно до Закону України від 20 грудня 1991 року № 2011-XII «Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей» (далі — Закон № 2011), Закону № 2229, інших актів законодавства.

Відповідно до частини першої ст. 9 Закону № 2229 системі Служби безпеки України складають, зокрема, навчальні, науково-дослідні та інші заклади Служби безпеки України.

Абзацом першим п. 1 ст. 9<sup>1</sup> Закону № 2011 встановлено, що продовольче забезпечення військовослужбовців здійснюється за нормами і в терміни, що встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Постановою Кабінету Міністрів України від 29 березня 2002 року № 426 затверджено норми харчування військовослужбовців Збройних Сил, інших військових формувань та Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації, поліцейських, осіб рядового та начальницького складу підрозділів Державної фіскальної служби, осіб рядового, начальницького складу органів і підрозділів цивільного захисту.

Відповідно до ст. 10, 13, 18 Закону № 2229, ст. 9<sup>1</sup> Закону № 2011, з метою врегулювання продовольчого забезпечення в системі Служби безпеки України наказом Служби безпеки України від 26.05.2020 № 140 затверджено Положення про продовольче забезпечення в системі Служби безпеки України, відповідно до пп. 3 та 4 розділу II якого у Службі безпеки України забезпечення харчуванням військовослужбовців за нормами харчування здійснюється за рахунок держави в межах установлених обсягів бюджетних призначень на зазначені цілі. Курсанти вищих навчальних закладів забезпечуються харчуванням або грошовою компенсацією

замість норми харчування на весь період навчання до отримання вищим навчальним закладом наказу про присвоєння їм офіцерських звань.

Відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються Кодексом, відповідно до п.п. 14.1.54 п. 14.1 ст. 14 якого дохід з джерелом його походження з України — це будь-який дохід, отриманий, зокрема, резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України.

Оподаткування доходів фізичних осіб регламентується розділом IV Кодексу, відповідно до п. 162.1 ст. 162 якого платником податку на доходи фізичних осіб є, зокрема фізична особа — резидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Об'єктом оподаткування фізичної особи — резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід (п.п. 163.1.1 п. 163.1 ст. 163 Кодексу).

Статтею 165 Кодексу встановлено вичерпний перелік доходів, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку, зокрема, сума стипендії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), яка виплачується учню, студенту, курсанту військових навчальних закладів, ординатору, аспіранту або ад'юнкту, але не вище ніж сума, визначена в абзаці першому п.п. 169.4.1 п. 169.4 ст. 169 Кодексу. Сума перевищення за її наявності підлягає оподаткуванню під час її нарахування (виплати) за ставкою, визначеною п. 167.1 ст. 167 Кодексу (п.п. 165.1.26 п. 165.1 ст. 165 Кодексу).

Водночас п. 164.2 ст. 164 Кодексу визначено доходи, які включаються до загального місячного (річного) оподаткованого доходу платника податку, зокрема, інші доходи, крім зазначених у ст. 165 Кодексу (п.п. 164.2.20 п. 164.2 ст. 164 Кодексу).

Нарахування, утримання та сплата (перерахування) податку на доходи фізичних осіб до бюджету здійснюється у порядку, встановленому ст. 168 Кодексу.

Податковий агент, поняття якого наведено у п.п. 14.1.180 п. 14.1 ст. 14 Кодексу, що нараховує (виплачує, надає) оподатковуваний дохід на користь платника податку, зобов'язаний утримувати податок на доходи фізичних осіб із суми такого доходу за його рахунок, використовуючи ставку податку 18 відс., визначену ст. 167 Кодексу (п.п. 168.1.1 п. 168.1 ст. 168 Кодексу).

Разом з тим п. 168.5 ст. 168 Кодексу передбачено, що суми податку на доходи фізичних осіб, що утримуються з грошового забезпечення, грошових винагород та інших виплат, одержаних військовослужбовцями, поліцейськими, особами рядового і начальницького складу Державної кримінально-виконавчої служби України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, державної пожежної охорони, органів і підрозділів цивільного захисту, податкової міліції, а також визначених Законом № 2011 членами сім'ї, батьками, утриманцями загиблого (померлого) військовослужбовця, у зв'язку з виконанням обов'язків під час проходження служби, спрямовуються ви-

ключно на виплату рівноцінної та повної компенсації втрат доходів цієї категорії громадян.

Таким чином, оскільки положення п. 168.5 ст. 168 Кодексу поширюються виключно на військовослужбовців, які проходять службу і не стосуються курсантів, які проходять

навчання з метою здобуття вищої освіти за певним ступенем, сума грошової компенсації замість норм харчування, яка виплачується навчальним закладом курсантам, оподатковується податком на доходи фізичних осіб на загальних підставах без урахування норм п. 168.5 ст. 168 Кодексу <...>.

МІНІСТЕРСТВО ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

## Щодо бронювання працівника, який працює за сумісництвом

Лист від 20.03.2023 р. № 2704-22/11985-07

Мінекономіки розглянуло <...> лист щодо надання роз'яснень з окремих питань бронювання військовозобов'язаних згідно з вимогами постанови Кабінету Міністрів України від 27.01.2023 р. № 76 «Деякі питання реалізації положень Закону України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію»» щодо бронювання військовозобов'язаних на період мобілізації та на воєнний час» (далі — Постанова) та в межах компетенції повідомляє.

*Стосовно визначення кількості військовозобов'язаних, які підлягають бронюванню*

Відповідно до пункту 5 Порядку бронювання військовозобов'язаних за списком військовозобов'язаних під час дії воєнного стану (далі — Порядок), затвердженого Постановою, кількість військовозобов'язаних, які підлягають бронюванню та займають посади п'ятої–сьомої категорій посад в органах місцевого самоврядування, повинна становити 50 відсотків кількості військовозобов'язаних органу місцевого самоврядування на дату подання списку.

Відповідно до пункту 2.1 Інструкції зі статистики працівників, затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 28.09.2005 р. № 286, в облікову кількість штатних працівників включаються усі наймані працівники, які уклали письмово трудовий договір (контракт) і виконували постійну, тимчасову або сезонну роботу один день і більше, а також власники підприємства, якщо, крім доходу, вони отримували заробітну плату на цьому підприємстві.

Водночас Постанова не містить обмежень щодо бронювання працівників, які працюють за сумісництвом.

Отже, у разі наявності укладеного встановленим порядком трудового договору (контракту) між підприємством та працівником, його бронювання на період мобілізації та на воєнний час здійснюється у порядку, визначеному Постановою.

*Щодо можливості бронювання працівників віком до 27 років (призовників) та громадян України, які проходять військову службу*

Згідно з частиною дев'ятою статті 1 Закону України «Про військовий обов'язок і військову службу», щодо військового обов'язку громадяни України поділяються на такі категорії:

допризовники — особи, які підлягають приписці до призовних дільниць;

**призовники** — особи, приписані до призовних дільниць;

**військовослужбовці** — особи, які проходять військову службу;

**військовозобов'язані** — особи, які перебувають у запасі для комплектування Збройних Сил України та інших військових формувань на особливий період, а також для виконання робіт із забезпечення оборони держави;

резервісти — особи, які проходять службу у військовому резерві Збройних Сил України, інших військових формувань і призначені для їх комплектування у мирний час та в особливий період.

Оскільки відповідно до Закону України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» бронюванню **підлягають військовозобов'язані** (статті 25 цього Закону), призовники, а також громадяни України, які проходять військову службу (військовослужбовці), бронюванню не підлягають.

Крім того, бронюванню не підлягають громадяни України, які виключені з військового обліку.

*Стосовно визначення кількості військовозобов'язаних державних органів та органів місцевого самоврядування, які підлягають бронюванню*

Кількість військовозобов'язаних, які підлягають бронюванню та займають посади в **органах державної влади, інших державних органах**, органах державного управління, юрисдикція яких поширюється на всю територію України, крім військовозобов'язаних, які займають посади державної служби категорій «А» та «Б», керівники міністерств та їх заступники, керівники державних органів, органів державного управління, юрисдикція яких поширюється на всю територію України, та їх заступники, керівники самостійних структурних підрозділів таких органів та їх заступники, а також працівники патронатних служб, повинна становити 50 відсотків кількості військовозобов'язаних зазначених органів на дату подання списку.

Кількість військовозобов'язаних **органів місцевого самоврядування**, які підлягають бронюванню та займають посади п'ятої–сьомої категорій посад в органах місцевого самоврядування, повинна становити 50 відсотків кількості військовозобов'язаних органу місцевого самоврядування на дату подання списку.

Інші умови та обмеження щодо чисельності військовозобов'язаних, які підлягають бронюванню на період мобілізації та на воєнний час, Постановою не визначено.

*Щодо процедури визначення підприємства критично важливим для функціонування економіки та забезпечення життєдіяльності населення в особливий період*

Визначення підприємства критично важливим для функціонування економіки та забезпечення життєдіяль-

ності населення в особливий період здійснюється відповідно до Порядку та критеріїв визначення підприємств, установ і організацій, які є критично важливими для функціонування економіки та забезпечення життєдіяльності населення в особливий період (далі — Критерії), затверджених Постановою.

Зокрема, відповідно до пункту 5 Критеріїв центральний орган виконавчої влади, інший державний орган, орган державного управління, юрисдикція якого поширюється на всю територію України (за сферою управління чи галузю національної економіки), або обласна (Київська міська) військова адміністрація, на території юрисдикції яких розташовано підприємство, установа, організація (далі — підприємство), до якого надійшло звернення підприємства, зобов'язаний розглянути його на відповідність підприємства критеріям, зазначеним у пункті 2 Критеріїв, та за результатами розгляду прийняти одне з таких рішень:

про відповідність підприємства критеріям, зазначеним у пункті 2 Критеріїв, і визначення його критично важливим для функціонування економіки та забезпечення життєдіяльності населення в особливий період;

про невідповідність підприємства критеріям, зазначеним у пункті 2 Критеріїв.

Копію рішення про відповідність підприємства критеріям, зазначеним у пункті 2 Критеріїв, і визначення його критично важливим для функціонування економіки та забезпечення життєдіяльності населення в особливий період орган, зазначений у пункті 5 Критеріїв, надсилає до Міністер-

номіки та Генерального штабу Збройних Сил України (СБУ, Служби зовнішньої розвідки України) (пункт 7 Критеріїв).


Отже, процедура бронювання військовозобов'язаних підприємства передбачає, зокрема, попереднє визначення такого підприємства критично важливим для функціонування економіки та забезпечення життєдіяльності населення в особливий період.

*Стосовно відповідальності керівників органів державної влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ і організацій*

Відповідно до статті 26 Закону України «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію» відповідальність за організацію мобілізаційної підготовки та стан мобілізаційної готовності органів державної влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування, адміністративно-територіальних одиниць і населених пунктів, Збройних Сил України, інших військових формувань, Оперативно-рятувальної служби цивільного захисту та підприємств, установ і організацій покладається на відповідних керівників.

Посадові особи, винні в порушенні законів України та інших нормативно-правових актів з питань мобілізаційної підготовки та мобілізації, а також громадяни за невиконання своїх обов'язків щодо мобілізаційної підготовки та мобілізації несуть відповідальність згідно із законом.

<...>

Заступник Міністра економіки України Ігор ФОМЕНКО 

 Трудові відносини



## УТРИМАННЯ ІЗ ЗАРПЛАТИ ЗА ВИКОНАВЧИМИ ПРОВАДЖЕННЯМИ ВІДНОВЛЕНО: ДІЇ РОБОТОДАВЦЯ

Людмила Линник,  
юрист газети «Бухгалтерія: бюджет»

(коментар до Закону України «Про внесення змін до деяких законів України щодо окремих особливостей організації примусового виконання судових рішень і рішень інших органів під час дії воєнного стану» від 11.04.2023 р. № 3048-IX)

<sup>1</sup>  
Закон України «Про виконавче провадження»  
від 02.06.2016 р.  
№ 1404-VIII.

Попри те, що воєнний стан в чергове продовжено на 90 днів, законодавчі та нормативно-правові зміни свідчать про бажання держави потроху повертатись до довоєнних вимог і стандартів в роботі. Наприклад, в закупівлі повертаються аукціони, а до роботодавців — обов'язок утримання боргів із зарплат працівників за виконавчими провадженнями.

Закон, що коментується, набрав чинності **06.05.2023 р.**, і саме він повертає стягнення із зарплати працівника за виконавчими провадженнями. Детальніше про те, як діяти роботодавцю, розкажемо далі.

**Законодавчі зміни** Нагадаємо, що з 26.03.2022 р. Закон про виконавче провадження<sup>1</sup> було доповнено новим п. 10<sup>2</sup>



розд. XIII. Ним передбачалось тимчасове, на період воєнного стану, **припинення звернення** стягнення на **зарплату**, пенсію, стипендію та інший дохід боржника (**крім рішень про стягнення аліментів** та рішень, боржниками за якими є громадяни рф).

Визначені *Законом про виконавче провадження* строки з цієї дати також перериваються та встановлюються з дня припинення або скасування воєнного стану. Детально ці зміни ми розглядали в газеті «Бухгалтерія: бюджет»: № 12/2022, с. 8, № 14/2022, с. 12 та № 8/2023, с. 6.

Отже, з 26.03.2022 р. роботодавці припинили утримання боргів із зарплати працівників (**за винятком аліментів**). І до дня припинення або скасування воєнного стану, здавалося, так і має бути.

Однак, якщо для одних це добре, то для інших не дуже, адже зупинено було стягнення за боргами за кредитами, комуналкою тощо. А це гальмує економіку, знижує можливість «виживання» надавачів житлових та комунальних послуг, а також потенційно підвищує рівень безвідповідальності користувачів. Така тенденція є небезпечною.

Тож на підставі *Закону*, що коментується, стягнення із **зарплати за виконавчими провадженнями повертається**. Відповідні зміни внесені до п. 10<sup>2</sup> розд. XIII *Закону про виконавче провадження* шляхом викладення його в новій редакції, в якій вже немає словосполучення «заробітну плату».



**ЦИТАТА.** «3) припиняється звернення стягнення **на пенсію, стипендію** (крім рішень про стягнення аліментів, про відшкодування шкоди, заподіяної каліцтвом, іншим ушкодженням здоров'я або смертю внаслідок кримінального правопорушення, та рішень, боржниками за якими є громадяни Російської Федерації);».

(п.п. 3 абз. 6 п. 10<sup>2</sup> розд. XIII *Закону про виконавче провадження*)

**Зверніть увагу:** зупинення стягнень із пенсій та стипендій **продовжує діяти** до припинення або скасування воєнного стану в Україні. Отже, заклади освіти, які виплачують стипендію студентам (учням) — боржникам і надалі не утримують із них борги за виконавчими провадженнями.



**ВАЖЛИВО!** Так само **лишається чинною заборона** в період дії воєнного стану

на вчинення виконавчих дій у виконавчих провадженнях з виконання:

- рішень (крім рішень за позовами фізосіб про стягнення зарплати, грошового забезпечення військово-службовців, його перерахунку, щодо забезпечення військовослужбовців житлом), боржниками за якими є підприємства оборонно-промислового комплексу, визначені в порядку, встановленому КМУ, органи військового управління, з'єднання, військові частини, вищі військові навчальні заклади, військові навчальні підрозділи ЗВО, установи та організації, які входять до складу ЗСУ,
- рішень про стягнення **з фізособи заборгованості за житлово-комунальні послуги на території територіальних громад**, що належать до територій, на яких ведуться **активні бойові дії, або тимчасово окупованих** територій відповідно до переліку, затвердженого Мінінтеграції, **або** якщо стягнення заборгованості за житлово-комунальні послуги здійснюється щодо нерухомого майна, яке є місцем постійного проживання такої фізособи і було знищене або пошкоджене внаслідок воєнних (бойових) дій.

**Чи потрібен наказ?** Відповідно до ч. 1 ст. 3 *Закону про виконавче провадження примусове* виконання судових рішень та рішень інших органів відбувається на підставі виконавчих документів (виконавчих листів та наказів, ухвал, постанов судів тощо). Згідно з п. 2 ч. 1 ст. 10 *Закону про виконавче провадження* одним із заходів примусового виконання рішень є **звернення стягнення на зарплату боржника** (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 39/2019, с. 16).

Оскільки постанова є обов'язковою для виконання, то для **початку здійснення** відповідних утримань (за новим виконавчим провадженням) із зарплати особи окремий наказ (розпорядження) роботодавцеві видавати не потрібно і, як правило, достатньо резолюції керівника до виконання бухгалтерській службі. Але видати такий наказ теж не заборонено.

Що ж стосується **поновлення утримання** за виконавчими документами, які вже є, то, на наш погляд, тут доречно врегулювати це питання наказом (розпорядженням) робо-

тодавця. Так бухгалтерія матиме документ та не плутатиметься в розрахунках. Можливо, установа отримувала постанову про тимчасове призупинення стягнення або повідомлення виконавця, і так само вона отримає документ про його відновлення. Проте установа і сама має стежити за дотриманням законодавства, а надто враховуючи особливості комунікації в умовах воєнного стану.

Отже, роботодавцю краще видати відповідний розпорядчий документ про відновлення відрахувань, в якому визначити, зокрема, дату його початку. Пояснимо далі.

**Як застосовувати?** Як ми вже зазначили вище, Закон, що коментується, набрав чинності **06.05.2023 р.** Постає логічне питання: як здійснити відрахування в травні 2023 року?

За загальним правилом *ст. 58 Конституції України*<sup>2</sup> закони та нормативно-правові акти **не мають зворотної дії в часі**. Тож вважаємо, що із зарплати, яка припадає **на робочі дні з 1 по 5 травня 2023 року**, здійснювати утримання **не треба**.

А вже із зарплати **з 06 по 31 травня 2023 року** слід здійснити **відрахування в розмірах, вказаних у виконавчому провадженні**. Зазвичай виконавець у постанові вказує, що утримувати слід **20 % із суми зарплати до виплати**.

Що, як вже здійснили відрахування із зарплати за весь місяць? Загалом, якщо працівник не наполягає на зворотному, не бачимо тут порушень, адже це питання остаточно не врегульовано на законодавчому рівні, й загалом можна обґрунтовувати варіант з утриманням із зарплати за весь місяць. Втім, радимо все ж таки за можливості провести відрахування із зарплати, яка припадає на робочі дні з 06 травня 2023 року.

*Статтею 70 Закону про виконавче провадження* та ч. 1 ст. 128 КЗпП<sup>3</sup> передбачено, що під час кожної виплати зарплати загальний розмір усіх відрахувань **не може перевищувати 20 %** (а у випадках, передбачених законодавством, — 50 %) зарплати, що належить **до виплати працівникам**. Мінімального розміру відрахувань за місяць (як у випадку з аліментами) тут немає.

Отже, проводити утримання боргу із зарплати слід **до її виплати**, тобто із суми,

що **залишається після утримання податків, зборів**. Тож борг не утримують із зарплати за першу половину місяця (так званого авансу), а утримання відбувається **за результатами остаточного нарахування зарплати працівнику за відпрацьований місяць** (детальніше див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 39/2019, с. 16).

Тому, якщо до виходу цього номера ви не розпочали відрахування боргу та вже виплатили зарплату за першу частину травня, то здійснити відрахування можна з другої частини зарплати. Якщо у працівника є стягнення за одним виконавчим документом, то в загальному порядку ми говоримо про відрахування в розмірі 20 % заробітку. І утримання в такому розмірі навряд чи перевищить суму зарплати за другу половину місяця, тобто не порушить граничних норм відрахування із зарплати працівника.

А загалом якщо суми зарплати за другу половину місяця не вистачає для сплати боргу в розмірі, зазначеному в постанові виконавця (наприклад, на працівника є два виконавчих провадження, тож сума відрахувань складає 50 %), то, маючи приблизний (прогнозований) розмір зарплати, слід врахувати цей момент. Якщо дійсно зарплати за другу половину місяця не вистачає, то частину боргу можна утримувати і з зарплати за першу половину місяця.

**Звітність** За кожною постановою про стягнення роботодавця після закінчення строку відповідних виплат або в разі звільнення працівника подає окремий *Звіт про здійснені відрахування та виплати* за формою згідно з додатком 9 до *Інструкції № 512/5*<sup>4</sup> (абз. 3 ч. 1 ст. 69 Закону про виконавче провадження та п. 8 розд. X *Інструкції № 512/5*).

І наразі ніяких послаблень в цьому питанні немає. Тому подавати звітність треба.



**ДО ВІДОМА.** Якщо за період неутримання боргів або до 06.05.2023 р. працівник-боржник звільнився, то про факт звільнення **потрібно** повідомити виконавця згідно з ч. 2 ст. 69 Закону про виконавче провадження.

Б

2

Конституція України  
від 28.06.1996 р.  
№ 254к/96-ВР.

3

Кодекс законів  
про працю України  
від 10.12.1971 р.

4

Інструкція з організації  
примусового виконання  
рішень, затверджена  
наказом Мініюсту  
від 02.04.2012 р. № 512/5.

KEKB

**ДКСУ: БЕНЗИН ДЛЯ МОТОКОСИ ПРИДБАВАЮТЬ ЗА КЕКВ 2210**

Алла Головка,

експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

(коментар до листа ДКСУ від 15.05.2023 р. № 15-12-12/8479; документ див. нижче)

**Генератор** Здавалося б, порядок застосування КЕКВ у разі придбання бензину вже давно усталений. Але в 2022 році при масовому використанні генераторів та придбанні палива для їх роботи це питання знову стало актуальним.

Так, придбання **палива для роботи генераторів** (бензин, дизпаливо, олія) здійснюють за **КЕКВ 2275** «Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг». І хоча про застосування цього коду ДКСУ говорила й раніше (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 9/2021, с. 7), для тих установ, які стикнулися із зазначеним питанням тільки в 2022 році, це стало новинкою.

Річ у тому, що застосування саме такого КЕКВ передбачено *п.п. 1 п.п. 2.2.7.5 Інструкції № 333*<sup>1</sup>.

**ЦИТАТА.** «2.2.7.5. Код 2275 «Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг»  
1) оплата інших енергоносіїв, які використовуються в процесі виробництва теплоенергії або іншого виду енергії (дрова, нафтопродукти (у разі якщо закупівля цього нафтопродукту (пально-мастильних матеріалів) не передбачена на інші цілі за кодом 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»), пара, торф, вугілля, природні енергетичні ресурси (ядерна, гідравлічна, геотермальна енергія) тощо). Також за цим кодом здійснюються видатки, пов'язані із завантаженням та перевезенням зазначених енергоносіїв;»  
(п.п. 1 п.п. 2.2.7.5 Інструкції № 333)

А якщо в установі є **залишок бензину**, придбаного раніше за **2210** «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» для транспортних засо-

бів, то його можна використати для роботи генераторів. Це виняток, зазначений в *п.п. 1 п.п. 2.2.7.5 Інструкції № 333*, на чому наголосила ДКСУ в листі від 09.12.2022 р. № 15-12-12/17828 (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 47-48/2022, с. 44).

**Мотокоса** В протилежній ситуації, коли є **залишок бензину**, придбаного за **КЕКВ 2275**, його можна використати на інші цілі, наприклад **для роботи мотокоси** (бензокосарки тощо). Така можливість є, і це питання ми розглядали в газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 25/2023, с. 5.

І начебто всі нюанси в придбанні палива вже врахували, як отримуємо від читача таке: фахівці терогану ДКСУ наполягають на тому, що бензин для мотокоси слід придбавати за КЕКВ 2275, оскільки вона також виробляє енергію. Це спірна думка.

**По-перше**, для застосування КЕКВ 2275 має виконуватися вимога не тільки про виробництво енергії, а ще й інша: «у разі якщо закупівля цього нафтопродукту (пально-мастильних матеріалів) не передбачена на інші цілі за кодом 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»».

**По-друге**, *п.п. 15 п.п. 2.2.1 Інструкції № 333* встановлено, що придбання пально-мастильних матеріалів здійснюється за **КЕКВ 2210**.

Отже, для придбання бензину для мотокоси застосовуємо **КЕКВ 2210**.

Втім, аби дізнатися думку ДКСУ, ми звернулися за роз'ясненнями. Як бачимо, в коментарі до листу казначейства також підкреслюють: у разі якщо закупівлю бензину передбачено **для інших цілей**, в тому числі для мотокоси, то видатки здійснюються за кодом економічної класифікації видатків бюджету **2210** «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

<sup>1</sup> Інструкція щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету, затверджена наказом МФУ від 12.03.2012 р. № 333.

ДОКУМЕНТ, ЩО КОМЕНТУЄТЬСЯ

ДЕРЖАВНА КАЗНАЧЕЙСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ

**Щодо застосування коду економічної класифікації видатків**

Лист від 15.05.2023 р. № 15-12-12/8479

Державна казначейська служба України розглянула <...> запит <...> щодо застосування коду економічної класифікації видатків та в межах компетенції повідомляє.

Пунктом 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) визначено, що економічна класифікація видатків бюджету призначена для розмежування видатків бюджетних установ та одержувачів бюджетних коштів за економічними характеристиками операцій, які здійснюються відповідно до функцій держави та місцевого самоврядування.

Економічна класифікація видатків бюджету забезпечує єдиний підхід до всіх учасників бюджетного процесу з точки зору виконання бюджету.

За категорією 2200 «Використання товарів і послуг» здійснюється оплата поточних видатків, оплата послуг, придбання матеріалів і предметів, які не беруться на облік як основні засоби (пункт 2.2 Інструкції).


Придбання пально-мастильних матеріалів, талонів, смарт-карт (у тому числі для транспортних засобів спеціального призначення) здійснюється за кодом економічної класифікації видатків бюджету 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар» (підпункт 2.2.1 пункту 2.2 Інструкції).


За категорією 2270 «Оплата комунальних послуг та енергоносіїв» здійснюються платежі з оплати бюджетними установами (організаціями), зокрема, енергоносіїв, включаючи оплату енергоносіїв для виробничих та громадських потреб (підпункту 2.2.7 пункту 2.2 Інструкції).

Відповідно до підпункту 2.2.7.5 пункту 2.2 Інструкції оплата інших енергоносіїв, які використовуються в процесі виробництва теплоенергії або іншого виду енергії (дрова, нафтопродукти (у разі якщо закупівля цього нафтопродукту (пально-мастильних матеріалів) не передбачена на інші цілі за кодом 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»), пара, торф, вугілля, природні енергетичні ресурси (ядерна, гідравлічна, геотермальна енергія) тощо), а також видатки, пов'язані із завантаженням та перевезенням зазначених енергоносіїв, здійснюється за кодом економічної класифікації видатків бюджету 2275 «Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг».

У випадку, якщо установа планує придбавати бензин, який буде використовуватись в процесі виробництва енергії (у разі якщо закупівля цього бензину не передбачена на інші цілі за кодом 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар»), то видатки потрібно здійснювати за кодом економічної класифікації видатків бюджету 2275 «Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг».

У разі, якщо закупівля бензину передбачена для інших цілей, в тому числі для мотокоси, то видатки здійснюються за кодом економічної класифікації видатків бюджету 2210 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

Перший заступник Голови  
Володимир ДУДА 

 Військові формування




## ПОДАТКІВЦІ: ВІЙСЬКОВИЙ ЗБІР ІЗ ГРОШОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВІЙСЬКОВОСЛУЖБОВЦІВ, ЯКІ В ЗОНІ БОЙОВИХ ДІЙ, НЕ УТРИМУЄТЬСЯ З 24.03.2023 р.


Алла Головка,

експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

(коментар до ІПК ДПС України від 03.05.2023 р. № 1094/ІПК/99-00-24-03-03-05; документ див. на с. 14)

 Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях в умовах воєнного стану» від 01.06.2022 р. № 2308-IX.

Як відомо, **09.07.2022 р.** набрав чинності Закон № 2308<sup>1</sup>. Ним внесено зміни до п.п. 1.7 п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ<sup>2</sup> — його доповнено новим **абзацом третім** такого змісту.

 **ЦИТАТА.** «У період дії правового режиму воєнного стану не підлягають оподаткуванню військовим збором доходи у вигляді грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил Укра-

їни, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі

**в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації».**

(абз. 3 п.п. 1.7 п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ)

Рішення справедливе та очікуване, адже до цього **абз. 2 п.п. 1.7 п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ** передбачав, що не утримують військовий збір з грошового забезпечення в період **проведення АТО** та/або здійснення заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії рф у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення **операції Об'єднаних сил (ООС)**.

З початком воєнного стану АТО та операція ООС не проводяться, тому й знадобилося уточнення в ПКУ щодо неутримання військового збору **саме в період воєнного стану**.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Пільгу в оподаткуванні отримали військовослужбовці та інші категорії осіб, зазначені вище, **виключно на період безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії рф**.

І все б нічого, якби Кабмін своєчасно привів свої нормативно-правові акти у відповідність до змін. Пояснимо.

Річ у тому, що **абз. 4 п.п. 1.7 п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ** визначає: **«Порядок підтвердження статусу зазначених осіб з метою застосування пільги з оподаткування військовою збором визначається Кабінетом Міністрів України»**.

Таким документом є **постанова № 1161**<sup>3</sup>. Але вона містила порядок підтвердження статусу відповідних осіб **в разі здійснення АТО та ООС**, а от про військовий стан там нічого не було зазначено. Тому для неутримання військового збору з грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб вимагалися зміни до **постанови № 1161**. Втім, Кабмін не спромігся цього зробити протягом минулого року і тільки в березні 2023 року ухвалив **постанову № 244**<sup>4</sup>.

Нею внесено зміни до **постанови № 1161** та встановлено, що **підтвердження статусу осіб, які беруть безпосередню участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування зброй-**

ної агресії рф, з метою застосування пільги з оподаткування військовою збором здійснюється **на підставі витягів із наказів (копій наказів) командирів (начальників) про виплату додаткової винагороди**, передбаченої **абз. 1 п. 1 постанови КМУ від 28.02.2022 р. № 168**. А якщо такі особи **позбавлені з будь-яких причин виплати додаткової винагороди**, застосування пільги здійснюється на підставі витягів із наказів (копій наказів) командирів (начальників) про позбавлення виплати додаткової винагороди, де зазначаються періоди безпосередньої участі в зазначених заходах, за які особа позбавлена такої виплати.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** **Постанова № 244** набрала чинності **24.03.2023 р.** Отже, **з цієї дати** стосовно військовослужбовців та інших осіб, зазначених в **абз. 3 п.п. 1.7 п. 16<sup>1</sup> підрозд. 10 розд. XX «Перехідні положення» ПКУ, військовий збір НЕ утримується:**

- з основного грошового забезпечення та з додаткової винагороди за **постановою КМУ від 28.02.2022 р. № 168;**
- з основного грошового забезпечення, якщо додаткової винагороди за **постановою КМУ від 28.02.2022 р. № 168** особи на певний час позбавлені.

Оскільки **постанова № 244** набрала чинності посеред місяця, то виникає питання щодо оподаткування доходу за цей місяць (березень 2023 року). На наш погляд, тут можна орієнтуватися на дату нарахування доходу в бухгалтерії: якщо грошове забезпечення **нараховано 24.03.2023 р.** і пізніше, то не утримуємо військовий збір зі всієї суми нарахованого доходу за березень 2023 року. Але це питання все ж таки краще уточнити у податківців, направивши їм запит на надання індивідуальної податкової консультації.

**А що з минулими періодами?** Звісно, головне питання полягає в такому: як бути з минулими періодами, тобто з **09.07.2022 р.** (день набрання чинності **Законом № 2308**) та **до 24.03.2023 р.** (дата набрання чинності **постановою № 244**)? Як підкреслюють податківці в коментованій **ІПК**, постанови КМУ набирають чинності з **дня їх офіційного опублікування, якщо інше не передбачено самими постановами**.

**Постанова № 244** набрала чинності **24.03.2023 р.**, водночас у ній **не зазначено**, що вона застосовується з дати набрання чинності **Законом № 2308**. Тож застосовується вона

**2**  
Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

**3**  
Постанова КМУ «Про порядок підтвердження статусу осіб, які беруть безпосередню участь в антитерористичній операції та/або здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації у Донецькій та Луганській областях, що здійснюються шляхом проведення операції Об'єднаних сил (ООС), з метою застосування пільги з оподаткування військовою збором» від 30.12.2015 р. № 1161.

**4**  
Постанова КМУ «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1161» від 17.03.2023 р. № 244.

Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування операцій з об'єктами нерухомого майна, які будуть споруджені в майбутньому» від 20.09.2022 р. № 2600-ІХ.

в загальному порядку. Отже, податківці в коментованій ІПК підкреслюють: доходи, нараховані військовослужбовцям, у вигляді грошового забезпечення **за період з 09.06.2022 р. по 23.03.2023 р. (включно) підлягають оподаткуванню військовим збором.**



**ДО ВІДОМА.** Одноразова грошова допомога сім'ям загиблих, яка виплачується згідно з постановою КМУ від 28.02.2022 р. № 168, **не оподатковується ПДФО**

**та військовим збором.** І, хоча сам Закон № 2600<sup>5</sup>, яким це було встановлено, набрав чинності 10.10.2022 р., на відміну від сьогоднішньої ситуації п. 30 підрозд. 1 розд. ХХ «Перехідні положення» ПКУ (в редакції Закону № 2600) визначено, що зазначені законодавчі зміни застосовуються до податкових (звітних) періодів **починаючи з 1 лютого 2022 року** (детальніше див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 14/2023, с. 6).

ДОКУМЕНТ, ЩО КОМЕНТУЄТЬСЯ

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

## Щодо утримання військового збору з грошового забезпечення, яке виплачується військовослужбовцям

Індивідуальна податкова консультація від 03.05.2023 р. № 1094/ІПК/99-00-24-03-03-05

Державна податкова служба України, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі — Кодекс), розглянула звернення щодо практичного застосування норм податкового законодавства і в межах компетенції повідомляє.

Платник податків просить надати індивідуальну податкову консультацію з питання утримання військового збору під час дії правового режиму воєнного стану в розмірі 1,5 відс. з грошового забезпечення військовослужбовців та заробітної плати працівників Збройних сил України, у зв'язку із набранням чинності 24 березня 2023 року постанови Кабінету Міністрів України від 17 березня 2023 року № 244 «Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 р. № 1161» (далі — Постанова № 244), згідно якої визначено порядок підтвердження статусу осіб, які беруть безпосередню участь у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, з метою застосування пільги з оподаткування військовим збором.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються Кодексом (п. 1.1 ст. 1 Кодексу).

Відповідно до п.п. 1.2 п. 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу об'єктом оподаткування військовим збором є доходи, визначені ст. 163 Кодексу.

Згідно з п.п. 163.1.1 п. 163.1 ст. 163 Кодексу об'єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, до складу якого включаються доходи, перелік яких визначено п. 164.2 ст. 164 Кодексу.

Так, до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податків включаються інші доходи, крім визначених у ст. 165 Кодексу (п.п. 164.2.20 п. 164.2 ст. 164 Кодексу).

Ставка військового збору становить 1,5 відс. від об'єкта оподаткування, визначеного п.п. 1.2 п. 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу (п.п. 1.3 п. 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу).

Відповідно до п.п. 1.7 п. 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу звільняються від оподаткування військовим збором доходи, які згідно з розділом ІV Кодексу та підрозділом 1 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу не включаються до загального оподаткованого доходу фізичних осіб (не підлягають оподаткуванню, оподатковуються за нульовою ставкою), крім доходів, зазначених у пунктах 3 і 4 п. 170.13<sup>1</sup> ст. 170 Кодексу та п. 14 підрозділу 1 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу.

Разом з цим Законом України від 01 червня 2022 року «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей оподаткування військовим збором грошового забезпечення військовослужбовців та інших осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях в умовах воєнного стану» № 2308-ІХ, який набрав чинності 09.07.2022, п.п. 1.7 п. 16<sup>1</sup> підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу після абзацу другого доповнено новим абзацом такого змісту:

«У період дії правового режиму воєнного стану не підлягають оподаткуванню військовим збором доходи у вигляді грошового забезпечення працівників правоохоронних органів, військовослужбовців та працівників Збройних Сил України, Національної гвардії України, Служби безпеки України, Служби зовнішньої розвідки України, Державної прикордонної служби України, осіб рядового, начальницького складу, військовослужбовців, працівників Міністерства внутрішніх справ України, Управління державної охорони України, Державної служби спеціального зв'язку та захисту

інформації України, інших утворених відповідно до законів України військових формувань та інших осіб на період їх безпосередньої участі в здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації».

Порядок підтвердження статусу зазначених осіб з метою застосування пільги з оподаткування військовим збором визначається постановою Кабінету Міністрів України від 30 грудня 2015 року № 1161 (далі — Постанова № 1161).

Так, Постановою № 244 внесено зміни до Постанови № 1161, зокрема, постановляючи частину доповнено абзацами, а саме:

«у здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, з метою застосування пільги з оподаткування військовим збором здійснюється на підставі витягів з наказів (копій наказів) командирів (начальників) про виплату додаткової винагороди, передбаченої абзацом першим пункту 1 постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2022 р. № 168 «Питання деяких виплат військовослужбовцям, особам рядового і начальницького складу, поліцейським та їх сім'ям під час дії воєнного стану» <...>, особам, які беруть безпосередню участь у бойових діях або здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, перебуваючи безпосередньо в районах ведення бойових дій у період здійснення зазначених заходів»;

«Особам, які беруть безпосередню участь у бойових діях або здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, перебуваючи безпосередньо в районах ведення бойових дій у період здійснення зазначених заходів, та позбавлені з будь-яких причин виплати додаткової винагороди, застосування пільги з оподаткування військовим збором здійснюється на підставі витягів з наказів (копій наказів) командирів (начальників) про позбавлення виплати додаткової винагороди, де зазначаються періоди безпосередньої участі у зазначених заходах, за які особа позбавлена такої виплати».

Відповідно до частини першої ст. 52 Закону України від 27 лютого 2014 року № 794-VII «Про Кабінет Міністрів України» постанови Кабінету Міністрів України, крім постанов, що містять інформацію з обмеженим доступом, набирають чинності з дня їх офіційного опублікування, якщо інше не передбачено самими постановами, але не раніше дня їх опублікування.

У випадках, передбачених законом, постанови Кабінету Міністрів України або їх окремі положення, що містять інформацію з обмеженим доступом, не підлягають опубліку-

ванню і набирають чинності з моменту їх доведення в установленому порядку до виконавців, якщо цими постановами не встановлено пізніший термін набрання ними чинності.

Враховуючи викладене, звільняється від оподаткування військовим збором грошове забезпечення, яке виплачується військовослужбовцям, у разі підтвердження статусу осіб, які беруть безпосередню участь у бойових діях або здійсненні заходів із забезпечення національної безпеки і оборони, відсічі і стримування збройної агресії Російської Федерації, перебуваючи безпосередньо в районах ведення бойових дій у період здійснення зазначених заходів, з моменту набрання чинності Постанови № 244. Доходи, нараховані військовослужбовцям, у вигляді грошового забезпечення **за період з 09 червня 2022 року по 23 березня 2023 року (включно) підлягають оподаткуванню військовим збором.**

Зауважуємо, що відповідно до п. 52<sup>8</sup> підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу тимчасово, на період по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), зупиняється перебіг строків, встановлених, зокрема, статтями 52 і 53 Кодексу щодо надання контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій в письмовій формі.

Крім того, тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України “Про введення воєнного стану в Україні”» від 24 лютого 2022 року № 2102-ІХ, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Так, згідно з п.п. 69.9 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, крім випадків, передбачених зазначеним підпунктом Кодексу.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (п. 52.2 ст. 52 Кодексу).

Дана індивідуальна податкова консультація діє до зміни/втрати чинності норм законодавства, щодо яких надано індивідуальну податкову консультацію.

Б

 Заклади освіти


## КЕРІВНИК ЗАКЛАДУ ОСВІТИ ВИКЛАДАЄ В ЦЬОМУ Ж ЗАКЛАДІ: ЧИ Є КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ ТА ЯК ЙОГО ВРЕГУЛЮВАТИ?

Людмила Линник,  
юрист газети «Бухгалтерія: бюджет»

(коментар до листа НАЗК від 24.04.2023 р. № 200-03/8702-23; документ див. на с. 20)

### ПРО ЩО МОВА?

У коментованому листі викладена думка НАЗК щодо можливості керівника закладу освіти (у цьому випадку — мистецької школи) працювати в цьому ж закладі викладачем, а точніше, щодо шляхів уникнення конфлікту інтересів у цій ситуації. Новими барвами це питання заграло після останніх змін у законодавстві щодо сумісництва, але підкреслимо: питання не нове, і саме на врегулювання конфлікту інтересів у разі поєднання керівної посади та викладацької роботи керівниками закладів освіти зміни в нормативці щодо сумісництва загалом не впливають. Далі — про все детальніше.

Як відомо, наприкінці листопада 2022 року втратили чинність *постанова № 245*<sup>1</sup> та *наказ № 43*<sup>2</sup>, що визначали умови роботи за сумісництвом працівників державних та комунальних підприємств, установ та організацій. Детально це питання ми розглядали в газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 46/2022, с. 7 та с. 14.

Особливо значущим для працівників **освітньої сфери** стало скасування *Переліку робіт, які не є сумісництвом, затвердженого наказом № 43*. Цей документ визначав, що **не є сумісництвом**:

- педагогічна робота керівних та інших працівників учбових закладів (абз. 1 п. 8 *Переліку робіт, які не є сумісництвом*);
- педагогічна робота з погодинною оплатою праці в обсязі не більш як 240 годин на рік (п. 3 *Переліку робіт, які не є сумісництвом*).

Коментуючи ці зміни, ми підкреслювали: на можливості здійснення керівником закладу викладацької роботи в межах основного робочого часу таке скасування **не вплинуло**. **По-перше**, у п. 91 *Інструкції № 102*<sup>3</sup> залишився **дозвіл на таку роботу** (в межах обсягу, визначеного цією нормою). **По-друге**, така робота як раніше, так і після скасування *Переліку робіт, які не є сумісництвом* **не є сумісництвом**, адже виконується в межах основного робочого часу. Це свого роду суміщення посад.



**ДО ВІДОМА.** Отже, викладацька робота керівних та інших працівників закладів освіти, яка виконується відповідно до умов п. 91 *Інструкції № 102*, і надалі **можлива в межах основного робочого часу** (тобто змінювати їм графік роботи не потрібно). А от викладацька робота **за межами основного робочого часу як раніше, так і зараз має виконуватися на умовах сумісництва**. Таких висновків ми дійшли, розглядаючи відповідні зміни в газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 46/2022, с. 14 та коментуючи *лист МОН від 25.01.2023 р. № 1/1164-23* у газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 5/2023, с. 7.

Отже, керівник закладу освіти може викладати в цьому закладі в межах основного робочого часу (відповідно до п. 91 *Інструкції № 102*) та на умовах сумісництва (поза межами основного робочого часу за окремим трудовим договором). І рішення щодо свого педагогічного навантаження й оплати праці в такому разі ухвалюється керівником. І як результат — **конфлікт інтересів**.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** У разі **сумісництва НАЗК категоричне — є потенційний конфлікт інтересів, який підлягає врегулюванню у встановленому законом порядку**. Так, керівник має повідомити про потенційний конфлікт інтересів керівнику органу, до повноважень якого належить звільнення (ініціювання звільнення) з посади, а останній, своєю чергою, має вжити **заходів зовнішнього врегулювання конфлікту інтересів** (ст. 29–34 *Закону № 1700*<sup>4</sup>).

А от під час викладацької роботи в цьому закладі в межах основного робочого часу (відповідно до п. 91 *Інструкції № 102*) такого конфлікту може не бути або його можна уникнути. Про це й поговоримо далі.

<sup>1</sup> *Постанова КМУ «Про роботу за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій» від 03.04.1993 р. № 245.*

<sup>2</sup> *Наказ Міністерства праці, Мін'юсту, МФУ «Про затвердження Положення про умови роботи за сумісництвом працівників державних підприємств, установ і організацій» від 28.06.1993 р. № 43.*

<sup>3</sup> *Інструкція про порядок обчислення заробітної плати працівників освіти, затверджена наказом Міністерства освіти України від 15.04.1993 р. № 102.*

<sup>4</sup> *Закон України «Про запобігання корупції» від 14.10.2014 р. № 1700-VII.*



## ВИКЛАДАЦЬКА РОБОТА КЕРІВНИХ ПРАЦІВНИКІВ У МЕЖАХ ОСНОВНОГО РОБОЧОГО ЧАСУ: КОНФЛІКТ ІНТЕРЕСІВ І ШЛЯХИ ЙОГО ВРЕГУЛЮВАННЯ

**Конфлікт інтересів** Отже, як ми зазначали на початку матеріалу, питання **конфлікту інтересів** у ситуації, яка розглядається, **не нове**. І втрата чинності *Переліком робіт, які не є сумісництвом*, на нього **не вплинула**.

Конфлікт інтересів як поняття в корупційному законодавстві існує давно. Порядок запобігання та врегулювання конфлікту інтересів визначають *ст. 28–34 Закону № 1700*, а також метрекомендації НАЗК щодо заходів уникнення та врегулювання конфлікту інтересів.

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Заклади освіти належать до юросіб публічного права, **на яких поширюється дія ст. 28 Закону № 1700**.

До речі, *Методрекомендації № 13*<sup>5</sup> були ухвалені за місяць до скасування *постанови № 245 та наказу № 43*, однак питання викладацької діяльності керівника закладу освіти та його оплатних повноважень щодо такої діяльності в них розглянуто з прикладами та варіаціями. Відсилання до *Методрекомендацій № 13* міститься і *листі*, що коментується. Що пропонується?

Визначення реального та потенційного конфлікту інтересів наведено в *ст. 1 Закону № 1700*.

**ЦИТАТА.** «<...> **потенційний конфлікт інтересів** — наявність у особи **приватного** інтересу у сфері, в якій вона виконує свої службові чи представницькі повноваження, що може вплинути на об'єктивність чи неупередженість прийняття нею рішень, або на вчинення чи невчинення дій під час виконання зазначених повноважень;

<...> **реальний конфлікт інтересів** — **суперечність між приватним інтересом особи та її службовими чи представницькими повноваженнями**, що впливає на об'єктивність або неупередженість прийняття рішень, або на вчинення чи невчинення дій під час виконання зазначених повноважень».

(*ст. 1 Закону № 1700*)

Виходячи з того, що керівник закладу ухвалює рішення про педагогічне навантаження та оплату своєї викладацької діяльності, **сумнівів у виникненні при цьому реального конфлікту інтересів не виникає**.



**НАГАДАЄМО.** По-перше, відповідно до *ч. 2 ст. 172<sup>7</sup> КнАП*<sup>6</sup> вчинення дій чи ухвалення рішень в умовах реального конфлікту інтересів тягнуть за собою адміністративну відповідальність у вигляді накладення **штрафу в розмірі від 3400,00 до 6800,00 грн**.

По-друге, *п. 4<sup>1</sup> ст. 41 КЗнП*<sup>7</sup> серед підстав для звільнення працівника за ініціативою роботодавця визначає **таку**: «наявність у працівника реального чи потенційного конфлікту інтересів, який має постійний характер і не може бути врегульований іншим способом, передбачений Законом України "Про запобігання корупції"». Отже, за наявності конфлікту інтересів можна навіть звільнити. Однак спочатку необхідно з'ясувати, чи можливо конфлікт врегулювати іншими способами, **адже це обов'язкова умова застосування п. 4<sup>1</sup> КЗнП**.

**Врегулювання** Що пропонує НАЗК у коментованому *листі*? Загалом агентство не заперечує можливість для керівника закладу викладати в очолюваному ним закладі та вбачає **відсутність конфлікту інтересів, якщо директор виконує викладацьку роботу, не обіймаючи окрему посаду за умовами окремого трудового договору** (тобто в межах **основного робочого часу**).



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Водночас НАЗК зазначає, що вирішення питання розподілу педагогічного навантаження та оплати такої роботи **зумовлює реальний конфлікт інтересів, який потребує врегулювання в передбачений законодавством спосіб**.

*Частина 1 ст. 28 Закону № 1700* вимагає вживати заходів щодо недопущення виникнення **реального, потенційного конфлікту інтересів**, а також:

- **повідомляти** не пізніше наступного робочого дня з моменту, коли особа дізналася чи повинна була дізнатися про наявність у неї реального чи потенційного конфлікту інтересів, **безпосереднього керівника**, а в разі перебування особи на посаді, яка не передбачає наявності в неї безпосереднього керівника

<sup>5</sup> Методичні рекомендації щодо застосування окремих положень Закону України «Про запобігання корупції» стосовно запобігання та врегулювання конфлікту інтересів, дотримання обмежень щодо запобігання корупції, затверджені наказом НАЗК від 21.10.2022 р. № 13.

<sup>6</sup> Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х.

<sup>7</sup> Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р.

8  
Галузева угода між Міністерством освіти і науки України, Профспілками працівників освіти і науки України та Всеукраїнським об'єднанням організацій роботодавців у галузі вищої освіти на 2021–2025 роки.

ка, або в колегіальному органі — НАЗК чи інший визначений законом орган або колегіальний орган, під час виконання повноважень у якому виник конфлікт інтересів, відповідно;

- **не вчиняти дій та не ухвалювати рішень** в умовах реального конфлікту інтересів.

Отже, посадові особи, в тому числі юрособи публічного права (комунальних закладів, установ), **зобов'язані повідомляти про конфлікт інтересів**. При цьому неповідомлення про **реальний** конфлікт інтересів також є адміністративним правопорушенням, пов'язаним з корупцією, передбаченим *ст. 172<sup>7</sup> КпАП*.

*Стаття 29 Закону № 1700* виокремлює **два види врегулювання конфлікту інтересів**.

1. **Самостійне врегулювання** конфлікту інтересів передбачає вжиття заходів щодо позбавлення відповідного приватного інтересу з наданням підтвердних документів безпосередньому керівнику або керівнику органу, до повноважень якого належить звільнення/ініціювання звільнення з посади. Позбавлення приватного інтересу має виключати будь-яку можливість його приховування.

2. **Зовнішнє врегулювання**. Зовнішнє врегулювання конфлікту інтересів здійснюється шляхом:

- усунення особи від виконання завдання, вчинення дій, ухвалення рішення чи участі в його ухваленні в умовах реального чи потенційного конфлікту інтересів;
- застосування **зовнішнього контролю за виконанням особою відповідного завдання, вчиненням нею певних дій чи ухваленням рішень**;
- обмеження доступу особи до певної інформації;
- перегляду обсягу службових повноважень особи;
- переведення особи на іншу посаду;
- звільнення із займаної посади.

**Розподіл педнавантаження**. Як зазначалося, одна із ситуацій, коли вбачається реальний конфлікт інтересів, — це **розподіл педагогічного навантаження**.

Згідно з *п. 63 Інструкції № 102* навчальне навантаження між учителями, викладачами та іншими педагогічними працівниками **розподіляється керівником установи за погодженням з профспілковим комітетом** залежно від кількості годин, передбачених навчальними планами, наявності відповідних педагогічних кадрів та інших конкретних умов, що склались у закладі.

Водночас винятків для керівних працівників, які викладають у цьому ж закладі, **не зроблено**. Тобто керівник **сам собі як учителю встановлює педагогічне навантаження**. Звісно, він у цьому питанні може бути упереджений, у чому і вбачається конфлікт інтересів. Погодження розподілу навантаження з профспілковим комітетом, з одного боку, знімає певні питання. Але з іншого — профспілка може і погодити запропонований керівником розподіл, адже встановлених правил, за якими можна розподіляти педагогічне навантаження чи заперечувати запропонований розподіл, **не визначено**.

Згідно з *п.п. 4.2.7 Галузевої угоди*<sup>8</sup> сторони угоди **рекомендують** керівникам органів управління освітою, закладів та установ освіти і науки, відповідним профспілковим органам залучати до **викладацької роботи керівних, педагогічних та інших працівників закладів освіти, працівників інших підприємств, установ, організацій лише за умови забезпечення штатних педагогічних працівників навчальним навантаженням в обсязі, не меншому від відповідної кількості годин на ставку**.

Підкреслимо: загалом це **тільки рекомендація**. І вона полягає в тому, що керівникам можна викладати, якщо педагоги забезпечені навантаженням в обсязі, **не меншому від ставки**. Але ж усім відомо, що обсяг навчальної та іншої педагогічної роботи, яку може виконувати педагогічний працівник за основним місцем роботи, граничними розмірами не обмежується (*п. 63 Інструкції № 102*). І, як правило, вчителі мають бажання працювати з навантаженням, більшим ніж на ставку, адже це впливає на розмір їх оплати праці. Але вони можуть не отримати таке навантаження, якщо його частину забере собі керівник.

Отже, **рекомендації** щодо встановлення керівнику закладу освіти педагогічного навантаження для уникнення або врегулювання конфлікту інтересів можуть бути такі:

1) педагогічне навантаження має максимально розподілятися між педагогічними працівниками закладу. І тільки в разі **виробничої потреби** (дефіцит кадрів, потреба заміни тимчасово відсутнього педагогічного працівника тощо) педагогічне навантаження може надаватися керівним працівникам;

2) розподіл педагогічного навантаження має відбуватися **за погодженням з профспілковим комітетом** (*п. 63 Інструкції № 102*). Крім того, вважаємо, що встановлення керівнику закладу освіти педагогічного навантаження

має обов'язково відбуватися **за погодженням з органом, вищим за рівнем**, — як можливість такої роботи, так і її обсяг;

3) застосування **зовнішнього контролю за виконанням особою відповідного завдання, вчиненням нею певних дій чи ухваленням рішень**. Це один зі способів зовнішнього врегулювання конфлікту інтересів, встановлений *ст. 29 Закону № 1700* (див. вище). Отже, орган управління може призначити відповідну особу, яка буде здійснювати зовнішній контроль під час виконання керівним працівником закладу освіти педагогічної роботи — перевіряти, чи дійсно така робота керівником виконується;

4) виконуючи таку роботу, керівник установи **не повинен ухвалювати рішень, які приводять до виникнення потенційного конфлікту інтересів**.

**Встановлення виплат** Друга ситуація, коли вбачається реальний конфлікт інтересів, — це **встановлення керівником закладу освіти оплати праці самому собі за години викладання**.

НАЗК у коментованому *листі* підкреслює: якщо під час вирішення питання оплати праці повноваження керівника **не мають дискреційного характеру**, тобто є лише один можливий варіант встановлення розміру доплати за викладацьку діяльність, **реальний конфлікт інтересів не виникатиме**.



**ДО ВІДОМА.** Дискреція — можливість діяти на власний розсуд, обираючи з декількох різних варіантів дій, рішень.

Отже, керівник отримав педагогічне навантаження, і постає питання оплати праці за виконання такої роботи. Як відомо, певна частина виплат не залежить від рішення ке-

рівника, а встановлюється йому згідно із законодавством — це, наприклад:

- оклад;
- підвищення окладу за наявність педагогічного звання, за роботу в певних закладах;
- надбавка за вислугу років.

На їх розмір та порядок встановлення керівник не може вплинути, а отже, реальний конфлікт інтересів під час їх встановлення **не виникатиме**.

А є виплати, які **залежать від рішення керівника, тобто мають варіанти визначення розміру**.



**Приклад.** Керівник закладу освіти має години викладання — працює вчителем математики. Є наміри призначити самого себе завідувачем кабінетом математики.

1. Призначення керівником закладу, який має години викладання, самого себе завідувачем навчальним кабінетом має відбуватися, тільки якщо неможливо призначити завідувачем іншого педагогічного працівника. Вважаємо, що таке призначення має відбуватися **за погодженням з органом, вищим за рівнем**.

2. *Постанова № 1391*<sup>9</sup> передбачає діапазон у розмірі доплати за завідування навчальним кабінетом — **10–15%**. І самому собі керівник не може визначити конкретний розмір доплати — це має визначити **орган, вищий за рівнем**, як це передбачено *абз. 2 п.п. 5 п. 5 наказу № 557*<sup>10</sup>.

Те саме стосується надбавки за престижність праці, надбавки за складність і напруженість у роботі: конкретний розмір має визначити **орган, вищий за рівнем**. Тоді реальний конфлікт інтересів під час їх встановлення **не виникатиме**.

## ЗАСТУПНИКИ КЕРІВНИКА

У коментованому *листі* НАЗК підкреслює: **аналогічний по суті підхід** застосовується й під час встановлення наявності/відсутності конфлікту інтересів **у заступників керівників мистецьких шкіл в разі здійснення викладацької діяльності за сумісництвом чи суміщенням**.

Отже, заступники керівника закладу також можуть:

- **викладати за сумісництвом** (поза межами основного робочого часу). Тож виходить, як і в ситуації з керівником, НАЗК вбачає тут потенційний конфлікт інтересів, який підлягає врегулюванню

у встановленому законом порядку. Хоча незрозуміло, чому, адже заступники не розподіляють педагогічне навантаження та не визначають собі оплату праці;

- **викладати в межах основного робочого часу** (відповідно до *п. 91 Інструкції № 102*). За аналогією з керівником потенційний конфлікт інтересів у заступника не виникатиме. А враховуючи, що заступник не ухвалює рішення про визначення собі педагогічного навантаження та розміру оплати, конфлікт інтересів може і не виникнути.

<sup>9</sup> Постанова КМУ «Деякі питання встановлення підвищень посадових окладів (ставка заробітної плати) та доплат за окремі види педагогічної діяльності у державних і комунальних закладах та установах освіти» від 28.12.2021 р. № 1391.

<sup>10</sup> Наказ МОН «Про впорядкування умов оплати праці та затвердження схем тарифних розрядів працівників навчальних закладів, установ освіти та наукових установ» від 26.09.2005 р. № 557.

ДОКУМЕНТ, ЩО КОМЕНТУЄТЬСЯ

НАЦІОНАЛЬНЕ АГЕНТСТВО З ПИТАНЬ ЗАПОБІГАННЯ КОРУПЦІЇ

## Щодо конфлікту інтересів при здійсненні керівником школи викладацької діяльності у цьому ж закладі

Лист від 24.04.2023 р. № 200-03/8702-23

На посадових осіб юридичних осіб публічного права поширюються передбачені ст. 28 Закону України «Про запобігання корупції» (далі — Закон) вимоги щодо запобігання та врегулювання конфлікту інтересів.

Відповідно до п. 15 ч. 1 ст. 11 Закону Національне агентство надає роз'яснення, методичну та консультаційну допомогу з питань застосування положень Закону та прийнятих на його виконання нормативно-правових актів. Це повноваження Національне агентство реалізує шляхом підготовки роз'яснень та методичних рекомендацій, які розміщені у Базі знань НАЗК<sup>1</sup> і можуть бути використані необмеженим колом осіб, а також шляхом надання усних консультацій працівниками Контакт-центру.

З метою реалізації вищезазначеного повноваження Національне агентство підготувало Методичні рекомендації від 21.10.2022 р. № 13 «Щодо застосування окремих положень Закону України "Про запобігання корупції"» стосовно запобігання та врегулювання конфлікту інтересів, дотримання обмежень щодо запобігання корупції»<sup>2</sup> (далі — Методичні рекомендації).

У п.п. 14.1.4 п. 14.1 розділу 14 Методичних рекомендацій наведено приклад, в якому зазначалось про наявність потенційного конфлікту інтересів у керівника закладу освіти, який одночасно працює за сумісництвом на іншій посаді в очолюваному ним закладі.

Керівник мистецької школи організовує діяльність школи та наділений повноваженнями приймати рішення організаційно-розпорядчого характеру стосовно усіх працівників мистецької школи, в тому числі і стосовно себе як працівника, який обіймає іншу посаду в мистецькій школі за сумісництвом.

У зв'язку з цим у сфері його службових повноважень наявний приватний інтерес, що може вплинути на об'єктивність та неупередженість прийняття ним рішень, вчинення дій стосовно себе як працівника-сумісника, що свідчить про наявність у нього потенційного конфлікту інтересів, який підлягає врегулюванню у встановленому законом порядку. Так, керівник мистецької школи повинен повідомити про потенційний конфлікт інтересів керівнику органу, до повно-

важень якого належить звільнення (ініціювання звільнення) з посади, а останній, у свою чергу, має вжити заходів зовнішнього врегулювання конфлікту інтересів (ст.ст. 29–34 Закону).

Разом з тим керівник мистецької школи може здійснювати викладацьку діяльність у цьому ж закладі, не займаючи іншу штатну посаду на умовах окремого трудового договору. У такій ситуації потенційний конфлікт інтересів у керівника мистецької школи не виникатиме.

У разі вирішення питань розподілу педагогічного навантаження, а також необхідності реалізації повноважень дискреційного характеру (обрання одного з альтернативних варіантів рішень) стосовно себе, в тому числі визначення рівня оплати праці, у нього виникатиме реальний конфлікт інтересів, який підлягатиме врегулюванню у встановленому законом порядку.

Якщо під час вирішення питання оплати праці його повноваження не мають дискреційного характеру, тобто є лише один можливий варіант встановлення розміру доплати за викладацьку діяльність (наприклад, як встановлення надбавки у зв'язку з роботою, яка передбачає доступ до державної таємниці), реальний конфлікт інтересів не виникатиме.

Із ситуацією відсутності дискреційного характеру повноважень можна ознайомитися у прикладі 5 п.п. 14.1.6 п. 14.1 розділу 14 Методичних рекомендацій.

Аналогічний по суті підхід застосовується і під час встановлення наявності/відсутності конфлікту інтересів у заступників керівників мистецьких шкіл під час зайняття ними викладацькою діяльністю за сумісництвом чи суміщенням.

Для отримання усної консультаційної допомоги щодо застосування положень Закону <...> можете звернутися до уповноваженого підрозділу (особи) з питань запобігання та виявлення корупції, утвореного (визначеної) відповідно до ст. 13-1 Закону (в органі, до сфери управління/підпорядкування якого належить школа).

*Керівник Управління допомоги у досягненні доброчесності Національного агентства з питань запобігання корупції Ілона КАТУШИНСЬКА* **Б**

<sup>1</sup> <https://wiki.nazk.gov.ua>

<sup>2</sup> З Методичними рекомендаціями можна ознайомитися онлайн у Базі знань НАЗК: <https://wiki.nazk.gov.ua> (розділ «Конфлікт інтересів»; є можливість пошуку за контекстом) або у форматі зручного посібника: <https://bit.ly/3G8z7FM>

✍ Відрядження



## ВІДРЯДЖЕННЯ НА СЛУЖБОВОМУ АВТО: ЩО З ОПОДАТКУВАННЯМ ДОБОВИХ? ВІДПОВІДАЮТЬ ПОДАТКІВЦІ

Алла Головка,

експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

(коментар до ІПК ДПС України від 03.05.2023 р. № 1083/ІПК/99-00-24-03-03-06; документ див. на с. 24)



### ПРО ЩО ЙДЕТЬСЯ?

Законом України від 12.01.2023 р. № 2888-IX було внесено зміни до п. 170.9 ПКУ, які набрали чинності **01.04.2023 р.** (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 11/2023, с. 3).

Певна частина цих змін стосувалася визначення **фактичної кількості днів перебування у відрядженні**.

**ЦИТАТА.** «Фактична кількість днів перебування у відрядженні визначається згідно з наказом про відрядження **за наявності одного чи декількох документальних доказів перебування особи у відрядженні** (відміток прикордонних служб про перетин кордону, проїзних документів, рахунків на проживання та/або будь-яких інших документів, що підтверджують фактичне перебування особи у відрядженні)».

(новий абз. 3 п.п. «а» п.п. 170.9.1 ПКУ)

Уточнення про **наявність одного чи декількох документальних доказів перебування особи у відрядженні** начебто і неприпустиме, але воно наробило галасу серед бухгалтерів, особливо в ситуаціях, коли працівник відбуває **у відрядження на службовому автомобілі** (пальне водій **отримує в установі перед початком відрядження**):

- **на один день** і, відповідно, **немає** проїзних документів, чеків на придбання пального та інших первинних документів;
- **на декілька днів**, але **немає** проїзних документів та документів на проживання з різних причин: при забезпеченні працівника приміщенням для ночівлі безпосередньо установою, як у ситуації, зазначеній у коментованій ІПК, або ночівлі в родичів тощо.

Які документи потрібні для визначення фактичної кількості днів перебування у відрядженні з метою оподаткування **добових** у таких ситуаціях? Це питання та своє бачен-

ня його вирішення ми розглядали в газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 15/2023, с. 6. Тепер подивимось, що пропонують податківці. Але спершу нагадаємо такі моменти.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Пункт 170.9 ПКУ визначає не порядок виплати добових чи відшкодування витрат на службові відрядження, а **питання оподаткування доходів у вигляді коштів, отриманих на службове відрядження**. А всі особливості добових та інших витрат під час службового відрядження визначає Інструкція № 59.

**Що каже Інструкція № 59** Відповідно до п. 4 розд. II Інструкції № 59 добові виплачуються **за кожний день** (включаючи день вибуття та день прибуття) перебування працівника у відрядженні, враховуючи вихідні, святкові й неробочі дні та час перебування в дорозі. Водночас згідно з абз. 2 п. 7 розд. I Інструкції № 59 дата на транспортному квитку (вибуття транспортного засобу з місця постійної роботи відрядженого працівника) має збігатися з датою вибуття працівника у відрядження згідно з наказом про відрядження. Так само з датою повернення.

За умови відрядження працівника **строком на один день** добові відшкодовуються **як за повну добу**. Це передбачено абз. 3 п. 4 розд. II Інструкції № 59. Тобто загалом відрядження строком на один день не заборонено, і навіть добові працівник отримає в повному обсязі (зараз це 300,00 грн).

Водночас **сума добових** визначається згідно з наказом (розпорядженням) керівника **та відповідними первинними документами** (абз. 4 п. 4 розд. II Інструкції № 59). За **відсутності наказу** добові витрати **не виплачуються** (абз. 4 п. 4 розд. II Інструкції № 59).



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Щодо відсутності первинних документів такого зауваження

1  
Податковий кодекс  
України від 02.12.2010 р.  
№ 2755-VI.

2  
Інструкція про службові  
відрядження в межах  
України та за кордон,  
затверджена  
наказом МФУ  
від 13.03.1998 р. № 59.

не зроблено, але все ж таки в абз. 4 п. 4 розд. II Інструкції № 59 сказано, що **сума добових** визначається згідно з наказом керівника **та відповідними первинними документами**. Щодо цього формулювання зазначимо таке.

**Найімовірніше**, воно зроблено з урахуванням того, що сума добових не завжди визначається тільки за наказом про відрядження. Наприклад, витрати на харчування, вартість якого включена до рахунків на оплату вартості проживання в готелях (мотелях), інших житлових приміщеннях або до проїзних документів, оплачуються відрядженим працівником **за рахунок добових витрат** (абз. 4 п. 5 розд. II Інструкції № 59). Тому, дійсно, під час визначення розміру добових витрат знадобиться не тільки наказ про відрядження, а ще й документи на проїзд та на проживання. А якщо **такі витрати не здійснювалися, то достатньо одного наказу про відрядження**.

А якщо все ж таки перевіряльники будуть чіплятися до формулювань абз. 4 п. 4 розд. II Інструкції № 59 та говорити про наявність первинних документів? Згідно з абз. 1 п. 14 розд. I Інструкції № 59 **підтвердними документами, що засвідчують вартість понесених у зв'язку з відрядженням витрат, є:**

- **розрахункові документи** відповідно до Закону про РРО<sup>3</sup> та ПКУ;
- а також **документи, визначені цією Інструкцією**.

Зрозуміло, що в ситуаціях, які розглядаються, розрахункових документів у відрядженні не буде (пальне не придбається, проживання не оплачується). А тоді про які інші документи, визначені Інструкцією № 59, може йтися, адже інших витрат, щоб засвідчувати їх вартість, у відрядженні не було, крім добових? А згідно з п. 15 розд. I Інструкції № 59 окремим видом витрат, **що не потребують спеціального документального підтвердження**, є добові витрати (витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи, понесені у зв'язку з таким відрядженням). Тому повертаємося до вищезазначеного: якщо **витрати у відрядженні не здійснювалися, то для визначення добових достатньо одного наказу про відрядження**. Втім, пропонуємо також звертатися до абз. 2 п. 1 розд. I Інструкції № 59, де сказано, що документами, які підтверджують зв'язок відрядження з основною діяльністю підприємства, є, зокрема (але не виключно): запрошення сторони, що приймає

і діяльність якої збігається з діяльністю підприємства, що направляє у відрядження; укладений договір чи контракт; інші документи, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з діяльністю підприємства, яке відряджає працівника.

Такі документи мають бути обов'язково.

**Що кажуть податківці?** Положення ПКУ, які визначають порядок оподаткування витрат, понесених у відрядженні, багато в чому співзвучні з нормами Інструкції № 59, але прописані неоднозначно та не враховують багато нюансів.

І проблема тут не тільки в новому абз. 3 п.п. «а» п.п. 170.9.1 ПКУ, де зазначено, що фактична кількість днів перебування у відрядженні визначається згідно з наказом про відрядження **за наявності одного чи декількох документальних доказів перебування особи у відрядженні**. Адже, як випливає з коментованої ІПК, такими документами можуть бути будь-які документи, **що підтверджують зв'язок відрядження з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає**. Такі документи, перелічені в коментованій ІПК, ми позначили напівжирним шрифтом. Вони дуже схожі на перелік документів, визначений абз. 2 п. 1 розд. I Інструкції № 59 (див. вище).

А більша проблема полягає в формулюванні абз. 18–21 п.п. «а» п.п. 170.9.1 ПКУ.

**ЦИТАТА.** «Сума добових визначається в разі відрядження у межах України та країни, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), — **згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами;**

<...>

**За відсутності зазначених відповідних підтвердних документів сума добових включається до оподаткованого доходу платника податку».**

(абз. 18 та 21 п.п. «а» п.п. 170.9.1 ПКУ)

Як бачимо, норми ПКУ **більш категоричні**, аніж норми Інструкції № 59. Адже:

- Інструкція № 59 передбачає, що за **відсутності наказу** добові витрати **не виплачуються** (абз. 4 п. 4 розд. II Інструкції № 59). А от щодо відсутності первинних

<sup>3</sup> Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 06.07.1995 р. 265/95-ВР.

документів такого зауваження **не зроблено**, це ми розглянули вище і загалом дійшли висновку, що під час відрядження на службовому авто, коли немає розрахункових документів, добові витрати можуть бути виплачені тільки на підставі наказу про відрядження та, звісно, за наявності документів, що підтверджують зв'язок відрядження з основною діяльністю установи;

- ПКУ передбачає, що за **відсутності підтвердних документів** сума добових **включається до оподаткованого доходу платника податку** (абз. 18 та 21 п.п. «а» п.п. 170.9.1 ПКУ). Нагадаємо, що ПКУ визначає тільки порядок оподаткування, тобто добові можуть бути і виплачені відповідно до Інструкції № 59, але за такими категоричними формулю-

ваннями за відсутності первинних документів з них слід утримати ПДФО та ВЗ.

І, як розуміємо з роз'яснень в ІПК, податківці не хочуть визнавати проблеми в разі відрядження на авто, коли первинних документів може не бути фізично, з незалежних від працівника причин. Адже в коментованій ІПК вони зазначають: «Таким чином, **фактичне перебування працівників у відрядженні, при забезпеченні їх транспортом та приміщенням для ночівлі безпосередньо товариством, може бути підтверджене документами первинного обліку**». А якими документами, — продовжують податківці, — то вже не наша справа, а Мінфіну як спеца з бухобліку. І в коментованій ІПК відсилають з цим питанням до Мінфіну. Цікаві вони, звісно, — щось придумали, а ви вже самі вигрібайте... І, впевнені, що адекватної відповіді на це запитання Мінфін не надасть.

## ЯК БУТИ?

**На один день** У газеті «Бухгалтерія: бюджет», № 15/2023, с. 6 ми вже зазначали: якщо відбувається поїздка в службових справах (не важливо — до іншого населеного пункту чи за місцем роботи) на службовому авто **протягом робочого дня**, то такі поїздки, на наш погляд, можна оформляти **як службові (робочі) поїздки**, а не відрядження. А тому оформлюють подорожній лист та за потреби формують маршрутний лист переміщень. І питання із застосуванням п.п. 170.9.1 ПКУ не виникає взагалі. При цьому витрати на паливно-мастильні матеріали — це не що інше, як витрати на господарські потреби — на утримання (обслуговування) такого службового авто.

Хочете оформити саме службове відрядження в разі поїздки протягом дня? Тоді складніше з підтвердними документами. Для водія, вважаємо, підтвердним документом може бути **подорожній лист, адже він є первинним документом**. А от якщо у відрядження їде керівник (водій за кермом), то є питання. Хоча, тут можна доказувати, що подорожній лист є підтвердним документом **для обох осіб — як водія, так і керівника**. Пояснимо. Згідно з *постановою № 848*<sup>4</sup> легкові автомобілі використовуються тільки для поїздок, пов'язаних із службовою діяльністю посадових осіб. Після кожної поїздки посадова особа, в розпорядження якої надано автомобіль, у **подорожньому листі водія підтверджує особистим підписом час закінчення обслуговування**. Але чи буде цього достатньо податківцям, невідомо.

Звісно, ви також можете реанімувати і такий документ, як посвідчення на відрядження, але річ у тім, **що він не є первинним документом** (не говорячи вже про те, що можливість проставити в ньому відмітки є не завжди).

**На 2 доби та більше** Якщо поїздка на службовому авто в інший населений пункт вже на 2 дні та більше, то в такому разі слід оформлювати відрядження. Але ж тоді будуть і підтвердні документи, за якими можна визначити фактичну кількість днів відрядження, наприклад, це рахунки на проживання.

А якщо документів на проживання немає з різних причин (у разі забезпечення приміщенням для ночівлі безпосередньо установою або стороною, що приймає, або ночівлі в родичів тощо)? Тоді знову ж таки, можна апелювати до того, що підтвердним документом буде **подорожній лист — як для водія, так і для пасажира**. Ну і, звісно, мати документи, що підтверджують зв'язок відрядження з основною діяльністю установи (запрошення сторони, що приймає, документи, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, тощо).

Або все ж таки нести додаткові витрати та передбачати проживання працівника у відрядженні саме в готелі (мотелі). Але маємо надію, що податківці не будуть настільки категоричними і їм для неоподаткування добових буде достатньо подорожнього листа та документів, що підтверджують зв'язок відрядження з основною діяльністю установи.

<sup>4</sup> Постанова КМУ «Про впорядкування використання легкових автомобілів бюджетними установами та організаціями» від 04.06.2003 р. № 848.

ДОКУМЕНТ, ЩО КОМЕНТУЄТЬСЯ

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

**Добові за відсутності проїзних документів та/або рахунків на проживання**

Індивідуальна податкова консультація від 03.05.2023 р. № 1083/ІПК/99-00-24-03-03-06

Державна податкова служба України, керуючись ст. 52 Податкового кодексу України (далі — Кодекс), розглянула звернення щодо практичного застосування норм чинного законодавства і в межах компетенції повідомляє.

Оскільки Законом України від 12 січня 2023 року № 2888-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо платіжних послуг», який набрав чинності 01.04.2023 р., внесено зміни до Кодексу, зокрема, п. 170.9 ст. 170 Кодексу викладено в новій редакції, платник податків просить надати індивідуальну податкову консультацію з питань.

1. *Що у випадках перебування працівника у відрядженні за відсутності проїзних документів та/або рахунків на проживання, при забезпеченні його транспортом та приміщенням для ночівлі безпосередньо товариством, які є власністю товариства, буде документальним доказом фактичної кількості днів перебування у відрядженні працівника та яким підтвердним документом буде визначатися/підтверджуватися сума добових?*

2. *Чи буде, зокрема, таким документальним доказом/підтвердним документом подорожній лист автомобіля з переліком працівників, які були забезпечені цим транспортом у відрядженні?*

3. *Чи будуть вважатися вказаними документальними доказами перебування працівника у відрядженні, наприклад, дані пропускної системи (за її наявності) за місцем виконання робіт у відрядженні тощо?*

Оподаткування доходів фізичних осіб регламентується розділом IV Кодексу, відповідно до п.п. 162.1.1 п. 162.1 ст. 162 якого платником податку є фізична особа — резидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні.

Згідно з п.п. 163.1.1 п. 163.1 ст. 163 Кодексу об'єктом оподаткування резидента є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, до якого не включаються, зокрема кошти, отримані платником податку на відрядження або під звіт і розраховані згідно з п. 170.9 ст. 170 Кодексу (п.п. 165.1.11 п. 165.1 ст. 165 Кодексу).

Відповідно до п.п. «а» п.п. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 Кодексу не є доходом платника податку — фізичної особи, яка перебуває у трудових відносинах із своїм роботодавцем або є членом керівних органів підприємств, установ, організацій, сума відшкодованих йому у встановленому законодавством порядку витрат на відрядження в межах фактичних витрат, а саме: на проїзд (у тому числі перевезення багажу, бронювання транспортних квитків) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження (у тому числі на орендованому транспорті), оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання,

чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), на наймання жилих приміщень, оплату телефонних розмов, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкове страхування, інші документально оформлені витрати, пов'язані з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, в тому числі будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку із здійсненням таких витрат.

Фактична кількість днів перебування у відрядженні визначається згідно з наказом про відрядження за наявності одного чи декількох документальних доказів перебування особи у відрядженні (відміток прикордонних служб про перетин кордону, проїзних документів, рахунків на проживання та/або будь-яких інших документів, що підтверджують фактичне перебування особи у відрядженні).

Зазначені в абзаці другому п.п. «а» п.п. 170.9.1 п. 170.9 ст. 170 Кодексу витрати не є об'єктом оподаткування цим податком лише за наявності підтвердних документів, що засвідчують вартість таких витрат.

При цьому до підтвердних документів належать: транспортні квитки або транспортні рахунки та багажні квитанції (у тому числі електронні квитки);

документи, отримані від осіб, які надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, страхові поліси;

документи (виписки та/або відомості з рахунку), що містять визначену законом інформацію про виконані платіжні операції за рахунком, до якого емітовані платіжні інструменти; документи, що підтверджують виконання операції з використанням платіжних інструментів;

інші документи, що засвідчують вартість витрат.

Разом з тим до оподаткованого доходу не включаються також витрати на відрядження, не підтверджені документально, на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добові витрати), понесені у зв'язку з таким відрядженням у межах території України, але не більш як 0,1 розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року, в розрахунку за кожен календарний день такого відрядження, а для відряджень за кордон — не вище 80 євро за кожен календарний день такого відрядження за офіційним обмінним курсом гривні до євро, установленим Національним банком України, в розрахунку за кожен такий день.

Сума добових визначається в разі відрядження, зокрема, у межах України та країн, в'їзд громадян України на територію яких не потребує наявності візи (дозволу на в'їзд), — згідно з наказом про відрядження та відповідними первинними документами.

За відсутності зазначених відповідних підтвердних документів сума добових включається до оподаткованого доходу платника податку.



Слід зауважити, що **будь-які витрати на відрядження не включаються до оподаткованого доходу платника податку за наявності документів, що підтверджують зв'язок такого відрядження з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає, зокрема (але не виключно) таких: запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає; укладеного договору чи контракту; інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь відрядженої особи в переговорах, конференціях або симпозиумах, інших заходах, які проводяться за тематикою, що збігається з господарською діяльністю роботодавця/сторони, що відряджає.**

Крім того, згідно з п.п. 170.9.2 п. 170.9 ст. 170 Кодексу у разі якщо під час відрядження чи виконання окремих цивільно-правових дій платник податку для проведення розрахунків застосував платіжний інструмент, включаючи корпоративний (бізнесовий) платіжний інструмент або особистий платіжний інструмент, чи його реквізити, вартість витрат засвідчується документом (випискою та/або відомостями з рахунку) в електронній або паперовій формі, що містить визначену законом інформацію про виконані платіжні операції за рахунком, до якого емітований такий платіжний інструмент.

Таким чином, **фактичне перебування працівників у відрядженні, при забезпеченні їх транспортом та приміщенням для ночівлі безпосередньо товариством, може бути підтвержене документами первинного обліку.**

Водночас відповідно до частини першої ст. 9 Закону України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі — Закон № 996) підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Частиною другою ст. 9 Закону № 996 передбачено, що первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити:

назву документа (форми);

дату складання;

назву підприємства, від імені якого складено документ;

зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

посади і прізвища (крім первинних документів, вимоги до яких встановлюються Національним банком України) осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Відповідно до абзацу третього частини п'ятої ст. 8 Закону № 996 підприємство самостійно розробляє систе-

му і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів.

Одночасно повідомляємо, що регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку та аудиту, затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності (частина друга ст. 6 Закону № 996).

Таким чином, **з питання визначення первинних документів, які підтверджують фактичне перебування працівників у відрядженні, при забезпеченні їх транспортом та приміщенням для ночівлі безпосередньо товариством, доцільно звернутися до Міністерства фінансів України як центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.**

Зауважуємо, що відповідно до п. 52<sup>8</sup> підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу тимчасово, на період по останній календарний день місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого Кабінетом Міністрів України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України коронавірусної хвороби (COVID-19), зупиняється перебіг строків, встановлених, зокрема, статтями 52 і 53 Кодексу щодо надання контролюючими органами індивідуальних податкових консультацій у письмовій формі.

Крім того, тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, введеного Указом Президента України «Про введення воєнного стану в Україні» від 24 лютого 2022 року № 64/2022, затвердженим Законом України «Про затвердження Указу Президента України "Про введення воєнного стану в Україні"» від 24 лютого 2022 року № 2102-IX, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Так, згідно з п.п. 69.9 п. 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу для платників податків та контролюючих органів зупиняється перебіг строків, визначених податковим законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, крім випадків, передбачених зазначеним підпунктом Кодексу.

Відповідно до п. 52.2 ст. 52 Кодексу індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.

Б



## ЗВІЛЬНЕННЯ ПРАЦІВНИКА ТА ЛІКАРНЯНИЙ: ЧИ ОПЛАЧУВАТИ ТА ЯК ОПОДАТКОВУВАТИ?

Людмила Балла,

PhD in Economics, експерт газети «Бухгалтерія: бюджет»

Під час звільнення працівника може так статися, що йому слід нарахувати та/або виплатити лікарняні вже після звільнення. Тоді виникають питання щодо оподаткування цієї виплати. У цьому матеріалі приділимо увагу таким ситуаціям.

### ЛІКАРНЯНИ НАРАХОВАНО ДО ЗВІЛЬНЕННЯ, АЛЕ ВИПЛАЧЕНО ПІСЛЯ ЗВІЛЬНЕННЯ



**Ситуація 1.** Працівника звільнено 11.05.2023 р. з основного місця роботи. Перед звільненням він хворів з 17 по 24 квітня 2023 року. Лікарняні за рахунок установи та допомога за рахунок ПФУ нараховано 08.05.2023 р., цього ж дня замовлено допомогу в ПФУ. Лікарняні за рахунок установи (1101,37 грн) виплачено в день звільнення (11.05.2023 р.), а фактична виплата допомоги за рахунок ПФУ (660,82 грн) відбулася:

- варіант 1 — 10.05.2023 р.;
- варіант 2 — 15.05.2023 р.

Окрім цього, в день звільнення працівнику нараховано зарплату за відпрацьований час та компенсацію за невикористану відпустку в розмірі 3062,29 грн. Як оподатковувати лікарняні?

**ЄСВ** На момент нарахування лікарняних у бухобліку (08.05.2023 р.) працівник перебував у трудових відносинах. Тому на такі лікарняні потрібно нараховувати ЄСВ за загальними правилами. При цьому не має значення, коли відбувається безпосередньо виплата лікарняних, адже на дату нарахування лікарняних у бухобліку трудові відносини тривали. Лікарняні показують у додатку 1 Податкового розрахунку за той місяць, в якому вони були нараховані, з розподілом за місяцями, на дні яких припадає тимчасова непрацездатність.



**ДО ВІДОМА.** Під час відображення лікарняних у додатку 1 Податкового розрахунку враховуйте такі особливості:

- у графі 08 вкажіть коди категорій застрахованих осіб («29» — для ставки ЄСВ 22% або «36» — для ставки ЄСВ 8,41%);

- у графі 10 — місяць та рік, на які припадають дні тимчасової непрацездатності згідно з листком непрацездатності;
- у графі 12 — кількість календарних днів хвороби;
- графу 14 (кількість календарних днів перебування в трудових відносинах) у рядку з лікарняними заповнюйте тільки тоді, коли працівник увесь місяць хворів і немає рядка із зарплатою (відпускними).

#### ПДФО та ВЗ

Лікарняні включаються до загального оподаткованого доходу (це та сама зарплата, яка **оподатковується** в загальному порядку ПДФО та військовим збором (ВЗ)). Не забувайте, що лікарняні беруть участь у порівнянні з граничним доходом для застосування податкової соціальної пільги (ПСП), а отже, в травні 2023 року, коли 08.05.2023 р. лікарняні були нараховані в бухобліку, їх суму слід було врахувати під час порівняння з граничним доходом для застосування ПСП. У розділі I додатка 4ДФ Податкового розрахунку лікарняні відображаються з ознакою доходу «101». Окремим рядком суму лікарняних **не виділяємо**. Однак для відображення в додатку 4ДФ має значення, **коли саме були виплачені лікарняні**.



**ВАЖЛИВО!** Якщо дохід нараховано в одному місяці, а виплачено в іншому, то рівність граф 3а і 3 (4а і 4, а також 5а і 5) розділу I додатка 4ДФ Податкового розрахунку дотримується тільки в разі **виплати зарплати у встановлені терміни** (абз. 9 п.п. 2 п. 4 розд. IV Порядку № 4<sup>1</sup>). Для цілей заповнення додатка 4ДФ Подат-

<sup>1</sup> Порядок заповнення та подання податковими агентами Податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків — фізичних осіб, і сум утриманого сум нарахованого єдиного внеску, затверджений наказом МФУ від 13.01.2015 р. № 4.

2  
Податковий кодекс  
України від 02.12.2010 р.  
№ 2755-VI.

кового розрахунку зарплата вважається своєчасно виплаченою, якщо вона була виплачена у строк, встановлений для сплати ПДФО згідно з п.п. 168.1.5 ПКУ<sup>2</sup>, тобто протягом 30 к. дн., наступних за місяцем її нарахування, і ПДФО із зарплати перераховано в установлені строки. Інші види доходів у додатку 4ДФ відображають за загальними правилами (тобто в графі 3а — за фактом нарахування, а в графі 3 — за фактом виплати).

1. Виплата 10.05.2023 р. Допомогу від ПФУ отримано 10.05.2023 р., тобто лікарняні виплачено до звільнення. Тому лікарняні за рахунок

установи та за рахунок ПФУ відображаються в додатку 4ДФ з Податкового розрахунку за загальними правилами — в одному рядку разом із зарплатою та іншими виплатами, нарахованими в день звільнення, з ознакою доходу «101».

2. Виплата 15.05.2023 р. Допомога від ПФУ була отримана 15.05.2023 р., тобто лікарняні виплачено в травні. Отже, виплату допомоги за рахунок ПФУ здійснено не пізніше, ніж протягом 30 к. дн., наступних за місяцем її нарахування. Тому суми допомоги за рахунок ПФУ, нараховані та виплачені в травні, потрібно показати в додатку 4ДФ за травень 2023 року як виплачені своєчасно: графа 3а = 3, графа 4а = 4, графа 5а = 5 (див. рис. 1).

<...>

Розділ І. Персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб доходу та нарахованих (перерахованих) до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору										Дата		Ознака подат. соц. пільги	Ознака (0,1)	
№ з/п	Реєстраційний номер облікової картки платника податків або серія (за наявності) та номер паспорта <sup>2</sup>	Сума доходу		Сума податку на доходи фізичних осіб		Сума військового збору		Ознака доходу	прийняття на роботу (дд.мм.рррр)	звільнення з роботи (дд.мм.рррр)	7	8	9	10
		нараховано	виплаченого	нарахованого	перерахованого	нарахованого	перерахованого							
1	2	3а	3	4а	4	5а	5	6	7	8	9	10		
		4824,48	4824,48	868,41	868,41	72,37	72,37	101		11.05.2023				

<...>

Зарплата з компенсацією за невикористану відпустку та лікарняні (3062,29 грн + 1101,37 грн + 660,82 грн = 4824,48 грн)

У тому числі ПДФО з лікарняних за рахунок установи та за рахунок ПФУ

Дата звільнення

У тому числі ВЗ із лікарняних за рахунок установи та за рахунок ПФУ

**Допомога від ПФУ вважається своєчасно виплаченою, тому відображається в травні 2023 року**

Рис. 1.

## ЛІКАРНЯНІ НАРАХОВАНО ПІСЛЯ ЗВІЛЬНЕННЯ

3  
Ситуація 2. Працівника звільнено 10.05.2023 р. з основного місця роботи. Перед звільненням він хворів з 24 квітня по 3 травня 2023 року. Лікарняні за рахунок установи та допомога за рахунок ПФУ не були виплачені в день звільнення, а нараховуються уже після звільнення (12.05.2023 р.). Як оподатковувати лікарняні?

4  
ЄСВ Лікарняні, нараховані після звільнення, відповідно до пп. 3.2, 3.3 Інструкції № 5<sup>3</sup> є виплатами за невідпрацьований час. На такі виплати правила, встановлені абз. 2 ч. 2 ст. 7 Закону про ЄСВ<sup>4</sup>, не поширюються. Отже, на лікарняні, нараховані після звільнення, ЄСВ не нараховується. Оскільки

на ці виплати не нараховується ЄСВ, то вони до таблиці Податкового розрахунку та додатка 1 не потрапляють.

ПДФО та ВЗ Виплати незалежно від дати нарахування (до чи після припинення дії трудового договору) включаються до оподаткованого доходу в складі зарплати на підставі п.п. 164.2.1 ПКУ. Отже, з таких виплат треба утримати ПДФО та ВЗ. Зауважте, що лікарняні, які припали на період перебування працівника в трудових відносинах (навіть нараховані після припинення дії трудового договору) беруть участь у порівнянні з граничним розміром доходу для цілей застосування ПСП. У додатку 4ДФ за відповідний місяць у розділі І виплати відображаються з ознакою доходу «101», адже лікарняні нараховано за дні, коли працівник перебував у трудових відносинах.

3  
Інструкція зі статистики заробітної плати, затверджена наказом Держстату від 13.01.2004 р. № 5.

4  
Закон України «Пробір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI.

## ЛІКАРНЯНИЙ ЗАКРИТО ДО ЗВІЛЬНЕННЯ, АЛЕ «ГОТОВИЙ ДО СПЛАТИ (ВИДАНИЙ)» ВІН БУДЕ ПІСЛЯ ЗВІЛЬНЕННЯ



**Ситуація 3.** В особистому кабінеті установи на порталі ПФУ з'явився ЕЛН на працівника зі статусом «Закритий» (хвороба з 2 по 9 травня 2023 року). Поки що він не оплачується до появи статусу «Готовий до сплати (виданий)». Але цей працівник звільняється 11.05.2023 р. Чи маємо ми право оплатити цей лікарняний в день звільнення?

Відповідно до п. 3 розд. II Порядку № 1234<sup>5</sup>

ЕЛН вважається виданим та готовим до сплати **через 7 днів після дати його закриття**. Тобто в нашій ситуації **17.05.2023 р.** має змінитися статус ЕЛН із «Закритий» на «Готовий до сплати (виданий)». І саме **не пізніше 10 робочих днів** після набуття статусу «Готовий до сплати (виданий)» ЕЛН можна брати на розгляд стосовно ухвалення рішення про призначення страхових виплат. Це передбачає ч. 1 ст. 24 Закону про соцстрахування<sup>6</sup>. Однак працівник звільняється раніше цієї дати, і на момент звільнення роботодавець знає про ЕЛН, але **оплатити його завчасно він не має права**. На цьому наголошує ПФУ в листі від 01.05.2023 р. № 2800-030401-8/23664 (див. с. 30). Звісно, якби був паперовий лікарняний, то діяли б інакше, але оскільки для ЕЛН передбачено особливий порядок дій при нарахуванні страхових виплат, то діємо так, як радить ПФУ.



**ЦИТАТА.** «<...> Сформований електронний листок непрацездатності у день створення стає доступним для перегляду в кабінетах страхувальника та застрахованої особи на вебпорталі електронних послуг Пенсійного фонду України,

але до дати закінчення строку його дії не може бути використаний страхувальником як підстава для нарахування матеріального забезпечення.

**Після формування електронного листка непрацездатності в електронному кабінеті страхувальника на вебпорталі електронних послуг Пенсійного фонду України роботодавець, відповідно до статті 24 Закону № 1105** [Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 23.09.1999 р. № 1105-XIV — Прим. ред.], **протягом десяти робочих днів з дня закінчення строку його дії (зміни статусу на «готовий до сплати») призначає страхову виплату застрахованій особі, в тому числі і тій особі, яка звільнилася.**

(лист ПФУ від 01.05.2023 р. № 2800-030401-8/23664)

Отже, необхідно чекати зміни статусу ЕЛН із «Закритий» на «Готовий до сплати (виданий)» і лише потім, після рішення про призначення страхових виплат, нараховувати лікарняні. А це вже відбуватиметься **після звільнення працівника**. Тож:

- ЄСВ не нараховуємо (ні на лікарняні за рахунок роботодавця, ні за рахунок ПФУ) і в додатку 1 Податкового розрахунку не відображаємо;
- ПДФО та ВЗ утримуємо, за потреби застосовуємо ПСП. У додатку 4ДФ за відповідний місяць у розділі I виплати відображаються з ознакою доходу «101», адже лікарняні нараховано за дні, коли працівник перебував у трудових відносинах. Докладно див. на с. 27.

## ХВОРОБА РОЗПОЧАЛАСЯ ДО ЗВІЛЬНЕННЯ, А ТРИВАЄ Й ПІСЛЯ



**Ситуація 4.** Працівника звільнено 11.05.2023 р. з основного місця роботи відповідно до п. 9 ч. 1 ст. 36 КЗпП<sup>7</sup>. При цьому з 09.05.2023 р. працівник захворів — хвороба тривала з 9 по 15 травня 2023 року. Чи оплачувати такий ЕЛН?

**По-перше,** звільнення відповідно до п. 9 ч. 1 ст. 36 КЗпП не належить до звільнення з ініціативи роботодавця (це пояснює норма п. 4 ч. 1 ст. 36 КЗпП). Тому в такому разі не діє обмеження на звільнення в період хвороби,

передбачене ч. 3 ст. 40 КЗпП. Отже, працівника звільнено в період лікарняного **законно** і переносити звільнення на день після одужання не потрібно.

**По-друге,** щодо оплати днів хвороби, то виплати нараховують так:

- допомогу **за рахунок коштів ПФУ** нараховують **за всі дні хвороби до повного одужання з 6-го дня хвороби** згідно з ЕЛН. Тобто в цій ситуації це 14 та 15 травня. Так, згідно з ч. 2 ст. 15 Закону про соцстрахування допомога

5

Порядок видачі (формування) листків непрацездатності в Електронному реєстрі листків непрацездатності, затверджений наказом МОЗ від 17.06.2021 р. № 1234.

6

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

7

Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р.

**8**  
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 р. № 440.

**9**  
Це звільнення за нез'явлення на роботу протягом більш як чотирьох місяців поспіль внаслідок тимчасової непрацездатності, не враховуючи відпустки по вагітності та пологах, якщо законодавством не встановлений триваліший строк збереження місця роботи (посади) при певному захворюванні. За працівниками, які втратили працездатність у зв'язку з трудовим каліцтвом або професійним захворюванням, місце роботи (посада) зберігається до відновлення працездатності або встановлення інвалідності.

по тимчасовій непрацездатності виплачується ПФУ з 6-го дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності незалежно від звільнення застрахованої особи в період втрати працездатності;

- **перші 5 днів хвороби** оплачуються роботодавцем **тільки в межах трудових відносин**. У цьому випадку за рахунок установи лікарняні оплачуються тільки за 3 к.дн. (9, 10 та 11 травня), а 4-й та 5-й дні (12 та 13 травня) не оплачують. Аргументація: в *Порядку № 440*<sup>8</sup> немає норми, аналогічної ч. 2 ст. 15 Закону про соцстрахування. Передбачено тільки, що **компенсується втрата заробітку**, а це можливо лише в межах трудових відносин.



**ДО ВІДОМА.** Лікарняні нараховують після звільнення, а отже:

## ХВОРОБА В ОСТАННІЙ РОБОЧИЙ ДЕНЬ

**Хвороба в робочий час** Якщо звільнення відбувається з ініціативи роботодавця і перший день тимчасової непрацездатності припав **на день звільнення**, то дату **звільнення необхідно перенести** до закінчення хвороби. Адже згідно зі ст. 40 КЗпП **не допускається звільнення працівника з ініціативи роботодавця в період його тимчасової непрацездатності** (крім звільнення за п. 5 ст. 40 КЗпП<sup>9</sup>), а також у період перебування працівника у відпустці. Це правило не поширюється на випадок повної ліквідації підприємства, установи, організації.

В інших випадках, коли звільнення відбувається **за ініціативою працівника або після закінчення строкового трудового договору** і працівник проінформував, що в день звільнення не з'явиться на роботу, бо захворів, його все одно **потрібно звільнити, навіть якщо він хворіє**.



**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Звільнення **не позбавляє** працівника права на оплату листка непрацездатності. Так, відповідно до абз. 2 ч. 1 ст. 12 Закону про соцстрахування право на матеріальне забезпечення у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю виникає з настанням непрацездатності в період роботи, включаючи і **день звільнення**. При цьому листок непрацездатності оплачують так:

- роботодавець уже не виконує обов'язки страхувальника, тому ЄСВ на їх суму не нараховує та не відображає в додатку 1 Податкового розрахунку;
- ПДФО та ВЗ **утримуються** незалежно від того, що лікарняні нараховано після звільнення. Але ПСП можна застосувати лише до лікарняних, які припали на період трудових відносин. Лікарняні за дні хвороби після звільнення не беруть участі у порівнянні з граничним доходом для застосування ПСП. Лікарняні, нараховані за дні, коли працівник перебував у трудових відносинах, в додатку 4ДФ відображаються з ознакою доходу «101». А лікарняні за період, коли працівник **в трудових відносинах не перебував** (за дні після звільнення) у додатку 4ДФ відображаються з ознакою доходу «127».

- перші 5 днів тимчасової непрацездатності в межах трудових відносин оплачують за рахунок роботодавця. Якщо хвороба настала **в день звільнення**, то за рахунок коштів роботодавця оплачують **тільки один день хвороби**;
- починаючи з 6-го дня (за весь період хвороби) — за рахунок ПФУ незалежно від звільнення в період хвороби.

Оскільки лікарняні будуть нараховані вже після звільнення, то **ЄСВ на них не нараховується, а ПДФО та ВЗ утримуються**. Детально про оподаткування див. на с. 26 та 27.

Бувають ситуації, коли працівник захворів посеред робочого дня (наприклад, стало погано протягом дня) і він **не повністю відпрацював** робочий день згідно з графіком. Але зарплату за цей день він отримає (у тому числі за частину дня), тому лікарняні за такий день **не нараховуються**, адже немає втрати заробітку за такий день (детальніше див. далі). Своєю чергою, лікарняні виплачуються за повні календарні дні, а виплата за частину календарного дня не передбачена. Тому в цій ситуації:

- перший день лікарняного не оплачується, бо за нього працівник отримає зарплату;
- з другого по п'ятий день працівник вже не перебуває в трудових відносинах,

**10**  
Інструкція про порядок видачі документів, що засвідчують тимчасову непрацездатність громадян, затверджена наказом МОЗ від 13.11.2001 р. № 455.

- тож немає підстав оплачувати тимчасову непрацездатність;
- допомогу **за рахунок коштів ПФУ** нараховують **за всі дні хвороби до повного одужання з 6-го дня хвороби** згідно з ЕЛН.

**Хвороба після роботи** Загалом згідно з п. 2.6 Інструкції № 455<sup>10</sup> особам, які звернулися за медичною допомогою та визнані непрацездатними після завершення робочого дня, листок непрацездатності може видаватися, за їхньою згодою, **з наступного календарного дня**. Якщо так і відбудеться, то такий лікарняний вже буде виданий поза межами трудових відносин **і він оплаті не підлягає**.

А якщо ЕЛН видадуть **у день встановлення непрацездатності**, то тут слід враховувати такі варіанти.

**Варіант 1.** Лікарняний відкрито **в день звернення** до лікаря (якщо працівник не згадає про те, що працював у цей день чи не погодиться на відкриття ЕЛН з наступної дати). У такому разі виходить, що хвороба розпочалася в робочий час (в останній день трудових відносин). Якщо це звільнення **не за ініціативою роботодавця**, то, за роз'ясненнями ФТВП у листах від 02.02.2015 р. № 5.2-32-254, від 17.05.2016 р. № 2.4-46-753 та ФСС у листі від 10.09.2018 р. № 6-14/Н-1231з-1589, оплата проводиться **починаючи з другого дня тимчасової непрацездатності**. Аргументовано це тим, що лікарняні є компенсацією втрати зарплати (ч. 1 ст. 15 Закону про соцстрахування та п. 2 Порядку № 440). А за відпрацьований день працівнику нараховують зарплату. Відповідно, за цей день нараховувати лікарняні немає підстав.

Отже, за відпрацьований день, який для працівника є початком тимчасової непрацездатності, лікарняні не виплачують. **Але!** Для визначення кількості перших 5 днів

хвороби, які оплачує роботодавець, врахувати його як один із п'яти днів хвороби все ж **потрібно**. На цьому наголошує ФСС у листі від 20.02.2019 р. № 450-03-1 (див. газету «Бухгалтерія: бюджет», № 7/2020, с. 9).

**ЗВЕРНІТЬ УВАГУ!** Якщо ж це звільнення **за ініціативою роботодавця**, то роботодавцю потрібно мати докази, що відкриття ЕЛН відбулося саме після завершення робочого дня, аби не переносити дату звільнення до кінця хвороби.

**Варіант 2.** Лікарняний відкрито **наступного дня** після звільнення. Такий ЕЛН все одно може з'явитися в особистому кабінеті колишнього роботодавця, адже інформація про звільнення (додаток 5) роботодавцем без потреби не подавалася. Тож роботодавцю потрібно **відреагувати** на такий ЕЛН.

Оскільки особа захворіла після звільнення, то вона вже **не перебуває** з установою в трудових відносинах, тому Мінсоцполітики в листі від 16.11.2018 р. № 327/0/247-18 (див. газету «Зарплата та кадрова справа», № 11/2019, с. 13) зазначає, що вона взагалі лікарняних **не отримує**. Якщо ви погоджуєтеся з позицією відомства, то потрібно оформити відмову в призначенні страхових виплат на підставі ч. 1 ст. 15 Закону про соцстрахування — оскільки особа вже не перебуває в трудових відносинах, то не відбувається втрата зарплати. У зв'язку з цим **немає підстав оплачувати** ЕЛН. Також радимо **фіксувати дату та час** ознайомлення з наказом про звільнення, час отримання трудової книжки та остаточного розрахунку, кількість фактично відпрацьованих працівником годин у день звільнення. Крім того, зафіксуйте, коли саме ЕЛН з'явився в особистому кабінеті на порталі ПФУ.

ДОКУМЕНТ ДО КОНСУЛЬТАЦІЇ

ПЕНСІЙНИЙ ФОНД УКРАЇНИ

## Щодо надання допомоги по тимчасовій непрацездатності звільненому працівнику

Лист від 01.05.2023 р. № 2800-030401-8/23664

Розглянувши <...> запит <...> щодо надання допомоги по тимчасовій непрацездатності звільненому працівнику <...>, Пенсійний фонд України повідомляє.

Згідно із статтею 11 Закону України від 23.09.1999 р. № 1105-XIV «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі — Закон № 1105) страхуванню у зв'язку

з тимчасовою втратою працездатності підлягають особи, які працюють на умовах трудового договору (контракту), гіг-контракту, іншого цивільно-правового договору, на інших підставах, передбачених законом, на підприємствах, в установах, організаціях незалежно від форми власності та господарювання, зокрема які є резидентами Дія Сіті,

у тому числі в іноземних дипломатичних та консульських установах, інших представництвах нерезидентів або у фізичних осіб, а також обрані на виборні посади в органах державної влади, органах місцевого самоврядування та в інших органах, фізичні особи — підприємці, особи, які провадять незалежну професійну діяльність, члени фермерського господарства, якщо вони не належать до осіб, які підлягають страхуванню у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності на інших підставах.

Статтею 12 Закону № 1105 передбачено, що право на страхові виплати за страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності мають застраховані особи — громадяни України, іноземці, особи без громадянства та члени їхніх сімей, які проживають в Україні, якщо інше не передбачено міжнародним договором України, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України.

Це право виникає з настанням страхового випадку в період роботи (включаючи час випробування та день звільнення), зайняття підприємницькою та іншою діяльністю, якщо інше не передбачено законом.

Відповідно до абзацу першого частини першої статті 22 Закону № 1105 страхова виплата у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності застрахованим особам, які працюють на умовах трудового договору (контракту), гіг-контракту, іншого цивільно-правового договору та на інших підставах, передбачених законом, призначається та надається за основним місцем роботи (діяльності).

Частиною першою статті 23 Закону № 1105 зазначено, що підставою для призначення застрахованій особі допомоги по тимчасовій непрацездатності є сформований на основі медичного висновку про тимчасову непрацездатність листок непрацездатності.

Згідно із частиною другою статті 15 Закону № 1105 тимчасова непрацездатність внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, виплачується Пенсійним фондом України застрахованим особам з шостого дня непрацездатності за весь період до відновлення працездатності або до встановлення медико-соціальною експертною комісією інвалідності (встановлення іншої групи, підтвердження раніше встановленої групи інвалідності), незалежно від звільнення, припинення підприємницької або іншої діяльності застрахованої особи в період втрати працездатності, у порядку та розмірах, встановлених законодавством.

Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, здійснюється за рахунок коштів роботодавця у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Рішення про призначення страхової виплати приймається страховальником або уповноваженими ним особами відповідно до частини третьої статті 22 цього Закону.

Згідно із пунктом 2 розділу II Порядку видачі (формування) листків непрацездатності в Електронному реєстрі листків непрацездатності, затвердженого наказом Міністерства охорони здоров'я України від 17.06.2021 р. № 1234 «Про затвердження Порядку видачі (формування) листків непрацездатності в Електронному реєстрі листків непрацездатності», <...> листок непрацездатності формується в Електронному реєстрі листків непрацездатності на підставі інформації про медичний висновок (медичні висновки) у разі ідентифікації пацієнта як застрахованої особи в реєстрі застрахованих осіб Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Дати відкриття та закриття листка непрацездатності відповідають датам початку строку дії та закінчення строку дії медичного висновку, на підставі якого сформований цей листок непрацездатності. Листок непрацездатності вважається виданим через сім днів після дати закриття листка непрацездатності та набуває статусу «готовий до сплати (виданий)».

Сформований електронний листок непрацездатності у день створення стає доступним для перегляду в кабінетах страховальника та застрахованої особи на вебпорталі електронних послуг Пенсійного фонду України, але до дати закінчення строку його дії не може бути використаний страховальником як підстава для нарахування матеріального забезпечення.

Після формування електронного листка непрацездатності в електронному кабінеті страховальника на вебпорталі електронних послуг Пенсійного фонду України роботодавець, відповідно до статті 24 Закону № 1105, протягом десяти робочих днів з дня закінчення строку його дії (зміни статусу на «готовий до сплати») призначає страхову виплату застрахованій особі, в тому числі і тій особі, яка звільнилася.

*Начальник управління страхових виплат та соціальних послуг Світлана ЗАРУБІНА*

**Б**



## ПЕДАГОГА-ОРГАНІЗАТОРА ДОВАНТАЖЕНО РОБОТОЮ ЗА ПОСАДОЮ ВЧИТЕЛЯ: ЯК ОПЛАТИТИ?

Олена Макарук,

головний спеціаліст відділу праці та нормативно-інформаційного забезпечення департаменту фінансування державних і загальнодержавних видатків Міністерства освіти і науки України



У школі працює педагог-організатор на 0,75 ставки, який має вищу кваліфікаційну категорію. У травні 2023 року звільняється вчитель образотворчого мистецтва, і педагога-організатора довантажують 4 годинами за цим предметом. Як правильно оплатити години роботи вчителем, за якою категорією?

1

Типове положення про атестацію педагогічних працівників, затверджене наказом МОН від 06.10.2010 р. № 930.

Відповідно до п. 3.27 Типового положення № 930<sup>1</sup> за педагогічними працівниками, які переходять на роботу з одного навчального закладу до іншого, а також на інші педагогічні посади в цьому самому закладі, зберігаються присвоєні кваліфікаційні категорії (тарифні розряди) та педагогічні звання до наступної атестації.

Тож згідно з нормою, встановленою п. 3.27 Типового положення № 930, у разі довантаження педагогічного працівника годинами на іншій посаді кваліфікаційна категорія зберігається до наступної атестації.

Норма, встановлена п. 3.27 Типового положення № 930, щодо збереження кваліфікаційної категорії в разі переходу працівника з однієї педагогічної посади на іншу застосовується лише за наявності у працівника від-

повідної педагогічної освіти, яка дає йому право на зайняття цієї посади. Вимогою для присвоєння вчителю кваліфікаційної категорії, згідно із п. 4.1 Типового положення № 930, є наявність у педагогічного працівника повної вищої педагогічної освіти з предмета, який він викладає.

Працівник, який за наслідками атестації як педагог-організатор має вищу кваліфікаційну категорію, повинен мати вищу педагогічну освіту. У разі відсутності у педагогічного працівника вищої педагогічної освіти саме з предмета «образотворче мистецтво» виникає питання, чи взагалі має право керівник довантажити його годинами з цього предмета. У такому разі щонайменше він має пройти курси підвищення кваліфікації з цього предмета.

Б