

**В: Чи обкладається податком з доходів фізичних осіб сума коштів, сплачена підприємством за навчання працівника в Міжгалузовому інституті підвищення кваліфікації? Оплата такого навчання для підвищення кваліфікації керівних працівників є обов'язковою для підприємства.**

О: По-перше, слід визначитись, за що сплачує підприємство, – підготовку, перепідготовку чи підвищення кваліфікації.

Аналізуючи норми Законів України від 10.02.98 р. № 103/98-ВР «Про професійно-технічну освіту» (ст. 3) та від 17.01.2002 р. № 2984-III «Про вищу освіту» (ст. 1, 10), можна дійти висновку, що підготовка та перепідготовка – це навчання, у процесі якого здобувається нова спеціальність, професія. Підвищення ж кваліфікації – розширення і поглиблення раніше здобутих професійних знань, умінь і навичок.

Так, згідно з пп. 4.3.20 Закону України від 22.05.2003 р. № 889-IV «Про податок з доходів фізичних осіб» (далі – Закон № 889) плату за підготовку та перепідготовку найманої особи (у розрахунку на кожний повний чи неповний місяць підготовки чи перепідготовки) не включають до складу загального місячного або річного оподаткованого доходу у розмірі, який не вище суми, визначеної у пп. 6.5.1 цього Закону. Тобто не вище суми, яка дорівнює сумі прожиткового мінімуму, встановленого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженої на 1,4 та округленої до найближчих 10 гривень. При цьому повинні бути виконані такі умови:

– плату за підготовку та перепідготовку підприємство перераховує на користь навчального закладу;

– навчання працівника здійснюється за профілем діяльності чи загальними виробничими потребами підприємства;

– працівник не припиняє трудові відносини з підприємством впродовж такого навчання або до закінчення другого календарного року від року, в якому закінчується таке навчання.

У випадку недодержання хоча б однієї умови, а також при перевищенні суми, зазначеної

у пп. 6.5.1 Закону № 889, підприємство розраховує податок з доходів найманої особи із застосуванням п. 3.4 Закону № 889.

Що ж стосується підвищення кваліфікації, то у Законі № 889 про такий вид навчання не згадується. Однак існує лист ДПАУ від 30.04.2004 р. № 7944/7/17-3117, у якому зазначено:

«Оскільки метою проведення підготовки чи перепідготовки працівників є створення інтелектуального потенціалу підприємства для досягнення цим же підприємством значних позитивних результатів у здійснюваній господарській діяльності, витрати підприємства, пов'язані з професійною підготовкою, перепідготовкою або підвищенням кваліфікації працівників за профілем діяльності такого підприємства, є витратами на виробничі цілі, що пов'язані з господарською діяльністю підприємства, і не вважаються особистими доходами (додатковим благом) працівників».

У питаннях щодо порядку оподаткування вартості навчання осіб, які перебувають у трудових відносинах з підприємством, «в інших випадках, зокрема, в вищих навчальних закладах», ДПАУ відсилає до пп. 4.3.20 Закону № 889. Тож складається враження, що під «іншими випадками» мається на увазі навчання працівників за їх власною ініціативою хоч і за профілем діяльності підприємства. І саме вартість такого навчання оподатковується згідно з пп. 4.3.20 Закону № 889. Підвищення ж кваліфікації взагалі не розглядається Законом № 889 як об'єкт оподаткування.

Але слід зазначити, що Закон № 889 не містить умови для неоподаткування вартості навчання, якщо ініціатива (чи обов'язок) проведення підготовки та перепідготовки найманого працівника належить працедавцю. До того ж однією з вимог пп. 4.3.20 є здійснення такого навчання у навчальних закладах.

Водночас пп. 3.5 Положення про професійне навчання кадрів на виробництві, затвердженого наказом Мінпраці та Міносвіти від 26.03.2001 р. № 127/151, встановлено, що підвищення кваліфікації керівних працівників та фахівців, яке здійснюється за формами спеціалізації або довгострокового підвищення кваліфікації, провадиться у відповідних навчальних закладах або у закладах післядипломної освіти. ДПАУ у листі від 12.02.2004 р. № 982/6/17-3216, говорячи про умови застосування пп. 4.3.20 Закону № 889, дійшла висновку, що суми зазначених витрат підприємства не є доходом (додатковим благом) найманої особи і не включаються до складу оподаткованого доходу тільки у

разі укладення підприємством угод, предметом яких є підготовка, перепідготовка, підвищення кваліфікації працівників, із господарюючими суб'єктами, що не належать до закладів освіти.

У якості додаткової інформації зазначимо, що всі види навчальних закладів наведені в Законі України від 23.05.91 р. № 1060-XII «Про освіту». Порядок створення, реорганізації і ліквідації навчально-виховних закладів затверджено постановою КМУ від 05.04.94 р. № 228. Будь-який навчальний заклад повинен мати ліцензію на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням послуг для одержання освіти і з підготовкою фахівців різних рівнів кваліфікації, а за необхідності повинен пройти акредитацію.

На нашу думку, плата за підвищення кваліфікації працівників не вважається їх особистим доходом (додатковим благом), оскільки це прямо не передбачено законом. Але з огляду на неоднозначність вищевказаних законодавчих норм, існування суперечливих роз'яснень з цього питання (див., наприклад, лист ДПАУ від 17.07.2007 р. № 6862/6/17-0716) та практику відкликання листів, що склалася останнім часом, рекомендуємо за індивідуальним роз'ясненням звернутись до податкової інспекції.