



Виктория ЯКИМАЩЕНКО, редактор

КАК ОПРЕДЕЛИТЬ НАЛОГООБЛАГАЕМЫЙ ДОХОД ЕДИНЩИКОВ ПЕРВОЙ – ТРЕТЬЕЙ ГРУПП

Сумма единого налога (далее – ЕН), а также возможность нахождения на упрощенной системе у единщиков первой – третьей групп зависит от объема дохода, который они получают в течение отчетного (календарного) года. Что включается в доход такого единщика и по каким правилам признается этот доход, расскажем в консультации.

Общие положения

Отметим, что сумма дохода, полученного за календарный год плательщиком ЕН первой – третьей групп, служит основным критерием, позволяющим находиться в определенной группе единщиков, а также основанием для применения упрощенной системы в целом (п. 292.14 НК).

При этом сумма дохода, полученного за отчетный налоговый период, является для единщиков:

- первой – второй групп – основанием для применения соответствующей фиксированной ставки ЕН, а также базой обложения ЕН в случае нарушения условий нахождения в своей группе;
- третьей группы – базой обложения ЕН.

Доход определяется по данным учета, который ведется в соответствии со ст. 296 НК (п. 292.13 НК).

Согласно п. 296.1 НК физлица – единщики первой – третьей групп, неплательщики НДС ведут учет в произвольной форме путем ежемесячного отражения полученных доходов. Физлица – единщики третьей группы, плательщики НДС ведут учет в произвольной форме путем ежемесячного отражения доходов и расходов.

Учет доходов и расходов может вестись в бухгалтерском и/или электронном виде. Подробно об

учете доходов и расходов физлиц-единщиков см. на с. 60 этого номера.

Что включается в доход единщика

Порядок определения налогооблагаемых доходов единщиков первой – третьей групп и их состав изложен в ст. 292 НК.

По общему правилу пп. 1 п. 292.1 НК, доходом физлица-предпринимателя для целей обложения ЕН является любой доход, полученный в течение налогового (отчетного) периода:

- в денежной (наличной и/или безналичной) форме;
- материальной или нематериальной форме, определенной п. 292.3 НК.

При этом у физлица-единщика **под обложение ЕН не подпадают** определенные виды дохода (пп. 1 п. 292.1 НК), а именно:

- пассивные доходы в виде процентов, дивидендов, роялти, страховых выплат и возмещений;
- доходы, полученные от продажи движимого и недвижимого имущества, которое принадлежит физлицу на праве собственности и используется в его хозяйственности.

Такие доходы не считаются доходами от предпринимательской деятельности единщика, поэтому облагаются НДФЛ и военным сбором (далее – ВС) как доход простого физлица по правилам разд. IV НК. Это вытекает из п. 292.9 НК.

ПРИМЕР 1

Согласно договору с банком часть выручки физлица-единщика по мере ее поступления на текущий счет, открытый для предпринимательской деятельности, перечисляется на отдельный депозитный счет. Банк начислил

проценты на сумму депозита. Как облагается налогами такой доход единщика?

Доход от процентов у физлица-единщика облагается НДФЛ по ставке 18 % и ВС по ставке 1,5 % (пп. 14.1.268, 164.2.8, п. 167.1, пп. 1.1, 1.3 п. 16¹ подразд. 10 разд. XX НК). При этом обязанность удержать эти суммы, перечислить их в бюджет и отразить в налоговом расчете, который подается в контролирующий орган, возлагается на банк (пп. 170.4.1, пп. 1.5 п. 16¹ подразд. 10 разд. XX НК).

Обратите внимание: по мнению ГНС, если физлицо-единщик получает доходы от видов деятельности, не указанных в его учетных данных (реестре), такие доходы должны облагаться по общим правилам, установленным НК для физлиц, то есть НДФЛ по ставке 18 % и ВС по ставке 1,5 % (ОИР, категория 107.01.01).

? *Что понимают под доходом физлица-единщика в неденежной (материальной и нематериальной) форме?*

Перечень неденежных доходов предпринимателя приведен в п. 292.3 НК. В него включены:

1. Стоимость бесплатно полученных в течение отчетного периода товаров (работ, услуг) – для всех единщиков первой – третьей групп.

Бесплатно полученными считаются товары (работы, услуги), предоставленные единщику согласно письменным договорам дарения и другим письменным договорам, заключенным в соответствии с законодательством, по которым не предусмотрено денежной или другой компенсации стоимости таких товаров (работ, услуг) или их возврат, а также товары, переданные плательщику ЕН на ответственное хранение и использованные таким плательщиком. Налоговики определяют стоимость бесплатно полученных товаров (работ, услуг) на уровне обычной (рыночной) цены (ОИР, категория 107.01.03).

По мнению налоговиков, бесплатно полученными считаются также приобретенные, но не оплаченные единщиком товары (работы, услуги), если по договоренности сторон кредиторская задолженность за такие товары списывается до истечения срока исковой давности (подробнее см. на с. 16 этого номера). Стоимость таких товаров (работ, услуг) включается в доход единщика в отчетном периоде, в котором достигнута договоренность о прощении задолженности (ОИР, категория 107.01.03).

Отметим, что если договоров на бесплатное получение товаров (работ, услуг) нет, то налоговики

считают такие активы бесплатно полученными по **устной договоренности**. Стоимость таких товаров (работ, услуг) не включается в доход физлица-единщика, но входит в общий годовой налогооблагаемый доход простого физлица. Поэтому такое физлицо обязано подать годовую декларацию об имущественном состоянии и доходах и уплатить сумму налогового обязательства, указанную в такой декларации (см., например, ИНК № 2145).

2. Сумма кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, – для единщиков третьей группы – плательщиков НДС.

Что не включается в доход единщика

Поступления, которые не считаются доходом единщика, приведены в п. 292.11 НК. Таковыми являются:

1. Суммы НДС. Эта норма касается единщика – плательщика НДС (пп. 1 п. 292.11 НК). Но если такой единщик будет списывать кредиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности, то сумма НДС, которая сидит в такой задолженности, тоже попадет в доход.

2. Сумма возвратной финансовой помощи (далее – ВФП), полученной и возвращенной единщиком в течение 12 календарных месяцев (далее – к. мес.) со дня ее получения, и суммы кредитов (пп. 3 п. 292.11 НК).

При этом у единщиков **первой и второй групп** ВФП, не возвращенная в течение 12 к. мес. со дня ее получения, отражается в составе доходов такого плательщика по итогам налогового (отчетного) года, на который приходится срок ее возврата. Но если ВФП не возвращается в 12-месячный срок и при этом полученные в течение налогового (отчетного) периода доходы превышают объем доходов, установленный п. 291.4 НК для соответствующей группы, то такие единщики должны подать налоговую декларацию в сроки, установленные для квартального налогового (отчетного) периода.

У единщиков **третьей группы** ВФП, не возвращенная в течение 12 к. мес. со дня ее получения, включается в доход отчетного квартала, на который приходится срок возврата такой помощи (ОИР, категория 107.01.03).

Налогообложение ВФП, не возвращенной в течение 12 к. мес. со дня ее получения, осуществляется по стандартным ставкам ЕН, определенным в п. 293.2, 293.3 НК для соответствующей

группы. При превышении в налоговом (отчетном) периоде объема дохода, предусмотренного п. 291.4 НК, единщик обязан применить к сумме превышения ставку ЕН в размере **15 %** (ОИР, категория 107.01.03). О повышенных ставках ЕН см. подробнее на с. 30 этого номера.

ПРИМЕР 2

Физлицо – единщик третьей группы в феврале 2020 года получило от банка кредит в сумме 200 000 грн сроком на 2 года и ВФП от физлица в сумме 10 000 грн сроком на 3 года. В периоде получения кредита доход от его получения единщик не признает. Так же он поступает и в отношении ВФП на протяжении 12 к. мес. со дня ее получения.

Однако в феврале 2021 года такой единщик должен был признать доход от пользования ВФП в сумме 10 000 грн, несмотря на то что по договору срок ее возврата еще не наступил. На сумму банковского кредита 12-месячное ограничение не распространяется. Он попадет в доход единщика, только когда превратится в безнадежную задолженность.

3. Средства целевого назначения, поступившие от Пенсионного фонда и прочих фондов обязательного государственного соцстрахования, из бюджетов или государственных целевых фондов, в том числе по государственным либо местным программам (пп. 4 п. 292.11 НК).

4. Средства (аванс, предоплата), которые возвращаются продавцом единщику-покупателю и/или единщиком-продавцом покупателю (пп. 5 п. 292.11 НК). Условием невключения таких сумм в доход единщика служат: фактический возврат товара (накладная, акт), разрыв договора (договорное соглашение о прекращении договорных отношений), письмо-заявление о возврате денег.

При этом если возврат средств (аванса, предоплаты) покупателю за товары (работы, услуги) в случае расторжения договора происходит:

а) в периоде их получения, то такие средства не входят в доход единщика первой – третьей групп и не подлежат отражению в налоговой декларации;

б) в ином налоговом периоде, нежели их получение, единщик первой – третьей групп должен:

- включить в доход средства, полученные от покупателя, в периоде их получения;

- осуществить перерасчет дохода (вычет из дохода) в том отчетном периоде, в котором такие средства возвращены покупателю.

Уточняющая налоговая декларация при этом не подается (ИНК № 2551, № 4967).

Обратите внимание! По мнению ГНС, гарантийные взносы от арендаторов, полученные при заключении договора аренды, не исключаются из дохода единщика даже в случае их возврата после окончания срока аренды.

Такие взносы не подпадают под действие пп. 5 п. 292.11 НК, поскольку не являются авансом (предоплатой) за товары (работы, услуги) (ОИР, категория 107.01.03).

5. Суммы НДС, которые поступили в составе стоимости товаров (работ, услуг), отгруженных (поставленных) в период уплаты других налогов и сборов (пп. 7 п. 292.11 НК).

ПРИМЕР 3

Единщик – плательщик НДС (ставка ЕН 3 % + НДС) отгрузил товар на сумму 6 000 грн (в т. ч. НДС – 1 000 грн). С 1 апреля он перешел на ставку ЕН 5 %. Плата за ранее отгруженный товар (6 000 грн) поступила от покупателя в апреле.

В данном случае сумма НДС не будет включаться в налогооблагаемый доход единщика. Сумма такого дохода составит 5 000 грн, а сумма ЕН – 250 грн (5 000 грн x 5 %).

6. Суммы переплат по налогам и сборам, установленным НК, а также суммы ЕСВ, которые возвращаются единщику из бюджетов или государственных целевых фондов (пп. 9 п. 292.11 НК).

7. Стоимость бесплатно предоставленных (переданных) лекарственных средств, медицинских изделий и вспомогательных средств к ним. Но при условии, что такие товары (пп. 11 п. 292.11 НК):

- переданы лицом, уполномоченным на осуществление закупок в сфере здравоохранения, а единщик имеет лицензию на ведение медицинской практики для выполнения программ и осуществления централизованных мероприятий по охране здоровья;
- на день заключения договора об их закупке включены в Перечень лекарственных средств, медицинских изделий и вспомогательных средств к ним, которые закупаются за средства госбюджета для выполнения программ и осу-

ществления централизованных мероприятий по охране здоровья, утвержденный КМУ;

- приобретены лицом, уполномоченным на осуществление закупок в сфере здравоохранения, за счет средств госбюджета, предусмотренных для выполнения программ и осуществления централизованных мероприятий по охране здоровья, или за счет грантов (субгрантов) для выполнения программ Глобального фонда для борьбы со СПИДом, туберкулезом и малярией в Украине в соответствии с законом.

В случае нецелевого использования лекарственных средств, медизделий и вспомогательных средств к ним единщик обязан увеличить налоговые обязательства по результатам налогового периода, на который приходится такое нарушение, на сумму ЕН по ставке, предусмотренной п. 293.5 НК.

8. Суммы средств, полученные единщиком в случае оказания услуг, выполнения работ по договорам поручения, комиссии, транспортного экспедирования или по агентским договорам. Доходом является только сумма вознагражде-

ния, полученного единщиком – поверенным (агентом) (п. 292.4 НК).

Кроме того, согласно п. 292.10 НК не являются доходом единщика:

- суммы налогов и сборов, удержанные (начисленные) единщиком во время осуществления им функций налогового агента (например, суммы туристического сбора);
- суммы ЕСВ, начисленные единщиком в соответствии с законом. Что именно хотели сказать этой нормой законодателя, неизвестно. Но, например, согласно разъяснению в ОИР (категория 107.01.03), которое с 01.01.21 г. переведено в разряд недействующих, единщику запрещено уменьшать свой доход на сумму начисленного ЕСВ.

Порядок признания дохода физлицами-единщиками

Покажем в таблице, как определить дату признания дохода физлица-единщика в зависимости от вида дохода.

№ п/п	Вид дохода	Дата признания дохода
1	2	3
1	Любой доход в денежной (наличной и/или безналичной) форме, за исключением личных доходов физлица: процентов, дивидендов, роялти, страховые выплаты и возмещения, а также доходов от продажи движимого и недвижимого имущества, которое принадлежит физлицу на праве собственности и используется в его хозяйственной деятельности (пп. 1 п. 292.1 НК)	Дата получения денег (п. 292.6 НК)
2	Доход от торговли товарами (услугами) через торговые автоматы либо аналогичное оборудование, которое не предусматривает наличия РРО (пп. 1 п. 292.1 НК)	Дата извлечения денег из торговых автоматов либо аналогичного оборудования (п. 292.7 НК)
3	Доход от торговли товарами (услугами) через торговые автоматы с использованием жетонов, карточек и/или прочих заменителей денежных знаков, выраженных в гривнях (пп. 1 п. 292.1 НК)	Дата продажи жетонов и т. п. (п. 292.8 НК)
4	Доход от оказания услуг и выполнения работ по договорам поручения, комиссии, транспортного экспедирования, агентским договорам. Равен сумме полученного поверенным (агентом) вознаграждения (п. 292.4 НК)	Дата получения вознаграждения поверенным (агентом) (п. 292.4 НК)
5	Кредиторская задолженность единщиков – плательщиков НДС, по которой истек срок исковой давности (п. 292.3 НК)	Дата списания кредиторской задолженности согласно нормам законодательства (п. 292.6 НК)
6	Доход, выраженный в инвалюте. Его сумма пересчитывается в гривни по курсу НБУ, установленному на дату получения такого дохода (п. 292.5 НК)	Дата зачисления денежных средств на текущий счет в национальной и иностранной валюте
7	Стоимость товаров (работ, услуг), бесплатно полученных в течение отчетного периода (п. 292.3 НК)	Дата подписания единщиком акта приемки-передачи бесплатно полученных товаров (работ, услуг) (п. 292.6 НК)
8	Сумма ВФП, полученной и не возвращенной в течение 12 к. мес. со дня ее получения (пп. 3 п. 292.11 НК)	Следующий день после даты, на которую истекает 12-месячный срок со дня получения ВФП