



Вікторія ЯКИМАЩЕНКО, редактор

ЯК ВИЗНАЧИТИ ОПОДАТКОВУВАНИЙ ДОХІД ЄДИННИКІВ ПЕРШОЇ – ТРЕТЬОЇ ГРУП

Сума єдиного податку (далі – ЄП), а також можливість знаходження на спрощеній системі в єдинників першої – третьої груп залежить від обсягу доходу, який вони отримують протягом звітного (календарного) року. Що включається до доходу такого єдинника та за якими правилами визначається цей дохід, розповімо в консультації.

Загальні положення

Зазначимо, що сума доходу, отриманого за календарний рік платником ЄП першої – третьої груп, служить основним критерієм, що дозволяє перебувати в певній групі єдинників, а також підставою для застосування спрощеної системи в цілому (п. 292.14 ПК).

При цьому сума доходу, отриманого за звітний податковий період, є для єдинників:

- першої – другої груп – підставою для застосування відповідної фіксованої ставки ЄП, а також базою обкладення ЄП у випадку порушення умов знаходження у своїй групі;
- третьої групи – базою обкладення ЄП.

Дохід визначається за даними обліку, який ведеться відповідно до ст. 296 ПК (п. 292.13 ПК).

Згідно з п. 296.1 ПК фізособи – єдинники першої – третьої груп, неплатники ПДВ ведуть облік у довільній формі шляхом помісячного відображення отриманих доходів. Фізособи – єдинники третьої групи, платники ПДВ ведуть облік у довільній формі шляхом помісячного відображення доходів і витрат.

Облік доходів і витрат може вестися в паперовому та/або електронному вигляді. Докладно про облік доходів і витрат фізосіб-єдинників див. на с. 60 цього номера.

Що включається до доходу єдинника

Порядок визначення оподатковуваних доходів єдинників першої – третьої груп і їх склад викладено у ст. 292 ПК.

За загальним правилом пп. 1 п. 292.1 ПК доходом фізособи-підприємця для цілей обкладення ЄП є будь-який дохід, отриманий протягом податкового (звітного) періоду:

- у грошовій (готівковій та/або безготівковій) формі;
- матеріальній або нематеріальній формі, визначеній п. 292.3 ПК.

При цьому у фізособи-єдинника **під обкладення ЄП не підпадають** певні види доходу (пп. 1 п. 292.1 ПК), а саме:

- пасивні доходи у вигляді процентів, дивідендів, роялті, страхових виплат і відшкодувань;
- доходи, отримані від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить фізособі на праві власності та використовується в його госпдіяльності.

Такі доходи не вважаються доходами від підприємницької діяльності єдинника, тому обкладаються ПДФО і військовим збором (далі – ВЗ) як дохід простої фізособи за правилами розд. IV ПК. Це впливає з п. 292.9 ПК.

ПРИКЛАД 1

Згідно з договором із банком частина виручки фізособи-єдинника в міру її надходження на поточний рахунок, відкритий для підприємницької діяльності, перераховується на окремий депозитний рахунок. Банк нара-

хував проценти на суму депозиту. Як обкладається податками такий дохід єдинника?

Дохід від процентів у фізособи-єдинника обкладається ПДФО за ставкою 18 % і ВЗ за ставкою 1,5 % (пп. 14.1.268, 164.2.8, п. 167.1, пп. 1.1, 1.3 п. 16¹ підрозд. 10 розд. XX ПК). При цьому обов'язок утримати ці суми, перерахувати їх до бюджету та відобразити в податковому розрахунку, який подається до контролюючого органу, покладається на банк (пп. 170.4.1, пп. 1.5 п. 16¹ підрозд. 10 розд. XX ПК).

Зверніть увагу: на думку ДПС, якщо фізособа-єдинник отримує доходи від видів діяльності, не зазначених у його облікових даних (реєстрі), такі доходи повинні обкладатися за загальними правилами, установленими ПК для фізосіб, тобто ПДФО за ставкою 18 % і ВЗ за ставкою 1,5 % (ЗІР, категорія 107.01.01).

? **Що розуміють під доходом фізособи-єдинника в негрошовій (матеріальній та нематеріальній) формі?**

Перелік негрошових доходів підприємця наведено в п. 292.3 ПК. До нього включені:

1. Вартість безплатно отриманих протягом звітного періоду товарів (робіт, послуг) – для всіх єдинників першої – третьої груп.

Безплатно отриманими вважаються товари (роботи, послуги), надані єдиннику згідно з письмовими договорами дарування та іншими письмовими договорами, укладеними відповідно до законодавства, за якими не передбачено грошової або іншої компенсації вартості таких товарів (робіт, послуг) або їх повернення, а також товари, передані платникові ЄП на відповідальне зберігання та використані таким платником. Податківці визначають вартість безплатно отриманих товарів (робіт, послуг) на рівні звичайної (ринкової) ціни (ЗІР, категорія 107.01.03).

На думку податківців, безплатно отриманими вважаються також придбані, але не оплачені єдинником товари (роботи, послуги), якщо за домовленістю сторін кредиторська заборгованість за такі товари списується до закінчення строку позовної давності (докладніше див. на с. 16 номеру). Вартість таких товарів (робіт, послуг) включається до доходу єдинника у звітному періоді, у якому досягнуто домовленість про прощення заборгованості (ЗІР, категорія 107.01.03).

Зазначимо, що якщо договорів на безплатне отримання товарів (робіт, послуг) немає, то по-

датківці вважають такі активи безплатно отриманими за **усною домовленістю**. Вартість таких товарів (робіт, послуг) не включається до доходу фізособи-єдинника, але входить до загального річного оподаткованого доходу простої фізособи. Тому така фізособа зобов'язана подати річну декларацію про майновий стан і доходи та сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену в такій декларації (див., наприклад, ІПК № 2145).

2. Сума кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності, – для єдинників третьої групи – платників ПДВ.

Що не включається до доходу єдинника

Надходження, які не вважаються доходом єдинника, наведено в п. 292.11 ПК. Такими є:

1. Суми ПДВ. Ця норма стосується єдинника – платника ПДВ (пп. 1 п. 292.11 ПК). Але якщо такий єдинник буде списувати кредиторську заборгованість зі строком позовної давності, що минув, то сума ПДВ, яка сидить у такій заборгованості, теж потрапить до доходу.

2. Сума поворотної фінансової допомоги (далі – ПФД), отриманої та повернутої єдинником протягом 12 календарних місяців (далі – к. міс.) із дня її отримання, і суми кредитів (пп. 3 п. 292.11 ПК).

При цьому в єдинників **першої та другої груп** ПФД, не повернута протягом 12 к. міс. із дня її отримання, відображається в складі доходів такого платника за підсумками податкового (звітного) року, на який припадає строк її повернення. Але якщо ПФД не повертається в 12-місячний строк і при цьому отримані протягом податкового (звітного) періоду доходи перевищують обсяг доходів, установлених п. 291.4 ПК для відповідної групи, то такі єдинники повинні подати податкову декларацію в строки, установлені для квартального податкового (звітного) періоду.

В єдинників **третьої групи** ПФД, не повернута протягом 12 к. міс. із дня її отримання, включається до доходу звітного кварталу, на який припадає строк повернення такої допомоги (ЗІР, категорія 107.01.03).

Оподаткування ПФД, не повернутої протягом 12 к. міс. із дня її отримання, здійснюється за стандартними ставками ЄП, визначеними

в п. 293.2, 293.3 ПК для відповідної групи. При перевищенні в податковому (звітному) періоді обсягу доходу, передбаченого п. 291.4 ПК, єдинник зобов'язаний застосувати до суми перевищення ставку ЄП у розмірі **15 %** (ЗІР, категорія 107.01.03). Про підвищені ставки ЄП див. докладніше на с. 30 цього номера.

ПРИКЛАД 2

Фізособа – єдинник третьої групи в лютому 2020 року отримала від банку кредит у сумі 200 000 грн строком на 2 роки та ПФД від фізособи в сумі 10 000 грн строком на 3 роки. У періоді отримання кредиту дохід від його отримання єдинник не визнає. Так само він вчиняє і відносно ПФД протягом 12 к. міс. від дня її отримання.

Однак у лютому 2021 року такий єдинник повинен був визнати дохід від користування ПФД у сумі 10 000 грн, незважаючи на те що за договором строк її повернення ще не настав. На суму банківського кредиту 12-місячне обмеження не поширюється. Він потрапить до доходу єдинника, тільки коли перетвориться в безнадійну заборгованість.

3. Кошти цільового призначення, що надійшли від Пенсійного фонду та інших фондів загальнообов'язкового державного соцстрахування, з бюджетів або державних цільових фондів, у тому числі за державними або місцевими програмами (пп. 4 п. 292.11 ПК).

4. Кошти (аванс, передплата), які повертаються продавцем єдиннику-покупцеві та/або єдинником-продавцем покупцеві (пп. 5 п. 292.11 ПК). Умовою невключення таких сум до доходу єдинника слугують: фактичне повернення товару (накладна, акт), розірвання договору (догода про припинення договірних відносин), лист-заява про повернення грошей.

При цьому якщо повернення коштів (авансу, передплати) покупцеві за товари (роботи, послуги) у випадку розірвання договору відбувається:

а) у періоді їх отримання, то такі кошти не входять до доходу єдинника першої – третьої груп і не підлягають відображенню в податковій декларації;

б) в іншому податковому періоді, ніж їх отримання, єдинник першої – третьої груп повинен:

- включити до доходу кошти, отримані від покупця, у періоді їх отримання;

- здійснити перерахунок доходу (відрахування з доходу) у тому звітному періоді, у якому такі кошти повернуті покупцеві.

Уточнююча податкова декларація при цьому не подається (ІПК № 2551, № 4967).

Зверніть увагу! На думку ДПС, гарантійні внески від орендарів, отримані під час укладання договору оренди, не виключаються з доходу єдинника навіть у випадку їх повернення після закінчення строку оренди.

Такі внески не підпадають під дію пп. 5 п. 292.11 ПК, оскільки не є авансом (передплатою) за товари (роботи, послуги) (ЗІР, категорія 107.01.03).

5. Суми ПДВ, які надійшли в складі вартості товарів (робіт, послуг), відвантажених (поставлених) у період сплати інших податків і зборів (пп. 7 п. 292.11 ПК).

ПРИКЛАД 3

Єдинник – платник ПДВ (ставка ЄП 3 % + ПДВ) відвантажив товар на суму 6 000 грн (у т. ч. ПДВ – 1 000 грн). З 1 квітня він перейшов на ставку ЄП 5 %. Плата за раніше відвантажений товар (6 000 грн) надійшла від покупця у квітні.

У даному випадку сума ПДВ не буде включатися до оподаткованого доходу єдинника. Сума такого доходу становитиме 5 000 грн, а сума ЄП – 250 грн (5 000 грн x 5 %).

6. Суми переplat за податками і зборами, установленними ПК, а також суми ЄСВ, які повертаються єдиннику з бюджетів або державних цільових фондів (пп. 9 п. 292.11 ПК).

7. Вартість безплатно наданих (переданих) лікарських засобів, медичних виробів і допоміжних засобів до них. Але за умови, що такі товари (пп. 11 п. 292.11 ПК):

- передані особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, а єдинник має ліцензію на ведення медичної практики для виконання програм і здійснення централізованих заходів щодо охорони здоров'я;
- на день укладання договору про їхню закупівлю включені до Переліку лікарських засобів, медичних виробів і допоміжних засобів до них, які закуповуються за кошти держбюдже-

ту для виконання програм і здійснення централізованих заходів щодо охорони здоров'я, затвердженого КМУ;

- придбані особою, уповноваженою на здійснення закупівель у сфері охорони здоров'я, за рахунок коштів держбюджету, передбачених для виконання програм і здійснення централізованих заходів щодо охорони здоров'я, або за рахунок грантів (субгрантів) для виконання програм Глобального фонду для боротьби зі СНІДом, туберкульозом і малярією в Україні відповідно до закону.

У випадку нецільового використання лікарських засобів, медвиробів і допоміжних засобів до них єдинник зобов'язаний збільшити податкові зобов'язання за результатами податкового періоду, на який припадає таке порушення, на суму ЄП за ставкою, передбаченою п. 293.5 ПК.

8. Суми коштів, отримані єдинником у випадку надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за агентськими договорами. Доходом

є тільки сума винагороди, отриманої єдинником – повіреним (агентом) (п. 292.4 ПК).

Крім того, згідно з п. 292.10 ПК не є доходом єдинника:

- суми податків і зборів, утримані (нараховані) єдинником під час здійснення ним функцій податкового агента (наприклад, суми туристичного збору);
- суми ЄСВ, нараховані єдинником відповідно до закону. Що саме хотіли сказати цією нормою законодавці, невідомо. Але, наприклад, згідно з роз'ясненням у ЗІР (категорія 107.01.03), яке з 01.01.21 р. переведене до розряду недіючих, єдиннику заборонено зменшувати свій дохід на суму нарахованого ЄСВ.

Порядок визнання доходу фізособами-єдинниками

Покажемо в таблиці, як визначити дату визнання доходу фізособи-єдинника залежно від виду доходу.

№ з/п	Вид доходу	Дата визнання доходу
1	2	3
1	Будь-який дохід у грошовій (готівковій та/або безготівковій) формі, за винятком особистих доходів фізособи: процентів, дивідендів, роялті, страхові виплати та відшкодування, а також доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, яке належить фізособі на праві власності та використовується в його господарській діяльності (пп. 1 п. 292.1 ПК)	Дата отримання грошей (п. 292.6 ПК)
2	Дохід від торгівлі товарами (послугами) через торговельні автомати або аналогічне обладнання, яке не передбачає наявності РРО (пп. 1 п. 292.1 ПК)	Дата вилучення грошей з торговельних автоматів або аналогічного обладнання (п. 292.7 ПК)
3	Дохід від торгівлі товарами (послугами) через торговельні автомати з використанням жетонів, карток та/або інших заміників грошових знаків, виражених у гривнях (пп. 1 п. 292.1 ПК)	Дата продажу жетонів і т. п. (п. 292.8 ПК)
4	Дохід від надання послуг і виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування, агентськими договорами. Дорівнює сумі отриманого повіреним (агентом) винагороди (п. 292.4 ПК)	Дата отримання винагороди повіреним (агентом) (п. 292.4 ПК)
5	Кредиторська заборгованість єдинників – платників ПДВ, за якою минув строк позовної давності (п. 292.3 ПК)	Дата списання кредиторської заборгованості згідно з нормами законодавства (п. 292.6 ПК)
6	Дохід, виражений в іноземній валюті. Його сума перераховується в гривні за курсом НБУ, установленим на дату отримання такого доходу (п. 292.5 ПК)	Дата зарахування коштів на поточний рахунок у національній та іноземній валюті
7	Вартість товарів (робіт, послуг), безплатно отриманих протягом звітного періоду (п. 292.3 ПК)	Дата підписання єдинником акта приймання-передачі безплатно отриманих товарів (робіт, послуг) (п. 292.6 ПК)
8	Сума ПФД, отриманої та не повернутої протягом 12 к. міс. із дня її отримання (пп. 3 п. 292.11 ПК)	Наступний день після дати, на яку минає 12-місячний строк із дня отримання ПФД