

податків, вид їх діяльності, об'єкт оподаткування або характер та суспільне значення здійснюваних ними витрат (ст. 30 ПК України).

Платник податків вправі відмовитися від використання податкової пільги чи зупинити її використання на один або декілька податкових періодів. Проте податкові пільги, не використані платником податків, не можуть бути перенесені на інші податкові періоди, зараховані в рахунок майбутніх платежів з податків та зборів або відшкодовані з бюджету.

*Податкова пільга надається шляхом:*

- ✓ податкового вирахування (знижки), що зменшує базу оподаткування до нарахування податку та збору;
- ✓ зменшення податкового зобов'язання після нарахування податку та збору;
- ✓ установлення зниженої ставки податку та збору;
- ✓ звільнення від сплати податку та збору.

### **4.3. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб**

*Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО). Особливості зарахування надходжень від ПДФО до різних бюджетів. Платники ПДФО. Об'єкти оподаткування ПДФО. База оподаткування ПДФО. Податкова соціальна пільга та податкова знижка. Ставки ПДФО. Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою-підприємцем від провадження господарської діяльності, крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування. Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність. Порядок нарахування та сплати ПДФО. Військовий збір.*

**Податок з доходів фізичних осіб (ПДФО)** є класичним, традиційним податком, що сплачується фізичними особами у всіх державах світу. В Україні він належить до переліку загальнодержавних податків, є важливим джерелом доходів передусім бюджетів місцевого самоврядування, а тому не лише питання розмежування сплачених коштів між бюджетами, а й те, хто саме його сплачує, є частково предметом регулювання БК

України, положення якого доповнюють положення ПК України, уточнюють їх.

### **ПДФО сплачується з:**

✓ пасивних доходів у вигляді процентів на поточний або депозитний (вкладний) банківський рахунок, процентів на вклад (депозит) члена кредитної спілки у кредитній спілці – 100% до Державного бюджету України (до загального фонду):

✓ інших доходів:

• до Державного бюджету України 25% (60% – з платників на території міста Києва);

• до бюджету АРК, обласних бюджетів – 15%;

• місцевих бюджетів:

▪ до бюджетів місцевого самоврядування – 60%;

▪ до бюджету міста Києва – 40%.

У країнах ЄС та державах-членах ОЕСР для оподаткування доходів громадян застосовується РІТ (personal income tax), т. зв. прибутковий податок для фізичних осіб. В одних державах застосовується прогресивна, а в інших – пропорційна система оподаткування доходів фізичних осіб. В Україні застосовується пропорційна система, проте досі ведуться дискусії щодо переваг та недоліків кожної із зазначених систем.



Розгляньте зміни в перерозподілі надходжень до бюджетів від ПДФО під час воєнного стану в Україні.

Проаналізуйте особливості прогресивної та пропорційної системи оподаткування доходів фізичних осіб, використовуючи SWOT-аналіз.

### **Платники ПДФО:**

✓ фізична особа – фізична особа-резидент, яка отримує доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи (пп. 162.1.1 ст. 162 ПК України), в тому числі:

• фізична особа (людина), що не має статусу підприємця (ФОПа) чи іншої самозайнятої особи;

• фізична особа-підприємець (ФОП), у разі якщо вона не обрала спрощену систему оподаткування (зі сплатою єдиного податку), а перебуває на загальній системі оподаткування

(фізична особа, яка зареєстрована як ФОП у державному реєстраторі);

- інша самозайнята особа – адвокат, нотаріус, оцінювач, інша особа, що забезпечує себе роботою самостійно (фізична особа стає на облік в ДПІ як самозайнята особа) – пп. 14.1.226 ст. 14 ПК України;

- ✓ фізична особа-резидент, яка володіє та/або користується (орендує (суборендує), на умовах емфітевзису, постійно користується) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, у частині мінімального податкового зобов'язання (пп. 162.1.1<sup>-1</sup> ст. 162 ПК України);

- ✓ фізична особа-нерезидент, яка отримує доходи з джерела їх походження в Україні (пп. 162.1.2 ПК України);

- ✓ податковий агент (пп. 162.1.3 ст. 162 ПК України) – юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ), самозайнята особа, представництво нерезидента-юридичної особи, інвестор (оператор) за угодою про розподіл продукції, які незалежно від організаційно-правового статусу та способу оподаткування іншими податками та/або форми нарахування (виплати, надання) доходу (у грошовій або негрошовій формі) зобов'язані нараховувати, утримувати та сплачувати податок, передбачений Розділом IV ПК України, до бюджету від імені та за рахунок фізичної особи з доходів, що виплачуються такій особі, вести податковий облік, подавати податкову звітність контролюючим органам та нести відповідальність за порушення його норм в порядку, передбаченому ст. 18 та розділом IV ПК України (пп. 14.1.180 ст. 14 ПК України).

ФОПи та інші самозайняті особи, які можуть бути платниками єдиного податку (за спрощеною системою оподаткування), залишаються фізичними особами, тому важливо, в якому статусі ними отримано дохід. Тобто будь-яка фізична особа (навіть платник єдиного податку) є платником ПДФО.

**Об'єкти оподаткування ПДФО** (ст. 163 ПК України):

1)резидента (п. 163.1):

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід;

- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання);

- іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України;

2) *нерезидента (п. 163.2):*

- загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід з джерела його походження в Україні;

- доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання).

Такий об'єкт оподаткування, як іноземні доходи становить інтерес і для України, і для держави, на території якої їх одержано, а тому є предметом окремих міжнародних домовленостей, спрямованих на врегулювання ситуацій, за яких один і той самий об'єкт оподаткування може підпадати під подвійне оподаткування. Чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України, джерелом податково-правового регулювання, який має пріоритет застосування їх положень на противагу положенням ПК України. На сьогодні укладено близько 70-ти двосторонніх міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування між Україною та іноземними державами, основним предметом домовленостей в яких є питання сплати ПДФО.



Розгляньте проблеми оподаткування доходів громадян України, які отримали тимчасовий захист у країнах ЄС.

Об'єктом оподаткування для доходів, отриманих від провадження господарської або незалежної професійної діяльності, є *чистий (сукупний чистий) річний оподатковуваний дохід*, який визначається відповідно до п.177.2 ст. 177 ПК України та п. 178.3 ст. 178 ПК України, зокрема:

1) для ФОП – це різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи – підприємця;

2) для фізичних осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність (НПД), – це різниця між доходом і документально підтвердженими витратами, необхідними для провадження певного виду незалежної професійної діяльності.

**База оподаткування ПДФО** – це загальний оподатковуваний дохід – будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду. Його елементи визначено в п. 164.2 ПК України.

У разі використання *права на податкову знижку*, базою оподаткування є *чистий річний оподатковуваний дохід*, який визначається шляхом зменшення загального оподаткованого доходу, з урахуванням п. 164.6 ст. 164 ПК України на суму податкової знижки такого звітного року.

При визначенні бази оподаткування враховуються всі доходи платника податку, отримані ним як у грошовій, так і негрошовій формах (п. 164.3 ст. 164 ПК України).



У ст. 165 та п. 170.13-1 ст. 170 ПК України визначено доходи, які не включаються до розрахунку загального місячного (річного) оподаткованого доходу. Проаналізуйте ці доходи, визначте їхні особливості.

### **Податкова соціальна пільга та податкова знижка**

База оподаткування ПДФО також зменшується на суму *податкової соціальної пільги* та *податкової знижки*.

Платник податку має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати, на суму **податкової соціальної пільги** (п. 169.1 ст. 169 ПК України). Однак податкова соціальна пільга застосовується до доходу, нарахованого на користь платника податку протягом звітного податкового місяця як заробітна плата (інші прирівняні до неї відповідно до законодавства виплати, компенсації та винагороди), *якщо його розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень.*

*Платник податку подає роботодавцю заяву про самостійне обрання місця застосування податкової соціальної пільги. Але до заробітної плати державних службовців податкова соціальна пільга застосовується під час її нарахування до завершення нарахування таких доходів без подання відповідних заяв, зазначених у підпункті 169.2.2 ст. 169 ПК України, але з поданням підтвердних документів для встановлення розміру пільги.*

Податкова соціальна пільга починає застосовуватися до нарахованих доходів у вигляді заробітної плати з дня отримання роботодавцем заяви платника податку про застосування пільги та документів, що підтверджують таке право.

Перелік податкових соціальних пільг закріплено в п. 169.1 ст. 169 ПК України.

**Основний розмір податкової соціальної пільги – 50% розміру прожиткового мінімуму** для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня звітного податкового року, який застосовується для будь-якого платника податку. Такий самий розмір соціальної пільги застосовується для платника податку, який утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, – у розрахунку на кожну таку дитину.



Проаналізуйте підстави призначення підвищеного розміру соціальної пільги, що закріплені в п. 169.1 ст. 169 ПК України. Розгляньте відповідну судову практику.

**Податкова соціальна пільга не може бути застосована до:** 1) доходів платника податку, інших ніж заробітна плата; 2) заробітної плати, яку платник податку протягом звітного податкового місяця отримує одночасно з доходами у вигляді стипендії, грошового чи майнового (речового) забезпечення учнів, студентів, аспірантів, ординаторів, ад'юнктів, військовослужбовців, що виплачуються з бюджету; 3) доходу самозайнятої особи від провадження підприємницької діяльності, а також іншої незалежної професійної діяльності.

Платник податку має право на **податкову знижку** за наслідками звітного податкового року (п. 166.1.1 ст. 166 ПК України), а тому заявляє про бажання скористатися нею при поданні податкової декларації – декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік. Підстави для нарахування податкової знижки із зазначенням конкретних сум, відображаються платником податку у річній податковій декларації, яка подається по 31 грудня включно наступного за звітним податкового року (п. 166.1.2 ст. 166 ПК України).

**Витрати, дозволені до включення до податкової знижки** (п. 166.3 ст. 166 ПК України):

✓ частина суми процентів, сплачених таким платником податку за користування іпотечним житловим кредитом;

✓ сума коштів або вартість майна, перерахованих (переданих) платником податку у вигляді пожертвувань або благодійних внесків неприбутковим організаціям;

✓ суму коштів, сплачених платником податку на користь вітчизняних закладів дошкільної, позашкільної, загальної середньої, професійної (професійно-технічної) та вищої освіти для компенсації вартості здобуття відповідної освіти такого платника податку та/або члена його сім'ї першого ступеня споріднення;

✓ сума коштів, сплачених платником податку на користь закладів охорони здоров'я для компенсації вартості платних послуг з лікування такого платника податку або члена його сім'ї першого ступеня споріднення;

✓ суму витрат платника податку на сплату страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) та пенсійних внесків, сплачених платником податку страховику-резиденту, недержавному пенсійному фонду, банківській установі за договорами довгострокового страхування життя, недержавного пенсійного забезпечення, за пенсійним контрактом з недержавним пенсійним фондом, а також внесків на банківський пенсійний депозитний рахунок, на пенсійні вклади; та низка інших витрат.

**Обмеження права на нарахування податкової знижки** (п. 166.4 ст. 166 ПК України):

✓ податкова знижка може бути надана винятково резиденту, який має реєстраційний номер облікової картки платника податку;

✓ загальна сума податкової знижки, нарахована платнику податку в звітному податковому році, не може перевищувати суми річного загального оподатковуваного доходу платника податку, нарахованого як заробітна плата, зменшена на суму страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду, які відповідно до закону сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності;

✓ таке право на наступні податкові роки не переноситься, якщо платник податку до кінця податкового року, наступного за звітним не скористався правом на нарахування податкової знижки за наслідками звітного податкового року.

Для документального підтвердження витрат, що включаються до податкової знижки, контролюючий орган не має права вимагати від платника податку надання документів та/або їх копій, які містяться в автоматизованих інформаційних і довідкових системах, реєстрах, банках (базах) даних органів державної влади та/або органів місцевого самоврядування, інформація з яких безоплатно отримується контролюючими органами відповідно до ПК України та міститься в інформаційних базах центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику.



Розгляньте приклади надання та отримання податкової знижки.

### **Ставки ПДФО** (ст. 167 ПК України):

✓ загальна ставка – 18% бази оподаткування щодо доходів, нарахованих (виплачених, наданих) (крім випадків, визначених у пунктах 167.2–167.5 ст. 167 ПК України) у тому числі, але не винятково у формі:

- заробітної плати;
- інших заохочувальних та компенсаційних виплат або

- інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами (п. 167.1 ст. 167 ПКУ України);

- для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем від спадкодавця-нерезидента, та для будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується спадкоємцем-нерезидентом від спадкодавця-резидента (п. 174.2.3 ст. 174 ПКУ України);

- для пасивних доходів, крім зазначених у підпунктах 167.5.2 та 167.5.4 п. 167.5 ст. 167 ПКУ України (п. 167.5.1 ст. 167 ПКУ України);

- роялті, які оподатковуються за правилами, встановленими для оподаткування дивідендів, але за ставкою 18 % (п. 170.3.1 ст. 170 ПКУ України);

- щодо перевищення суми пенсії (включаючи суму її індексації, нараховану відповідно до закону), щомісячного довічного грошового утримання, визначеної у пп. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 ПКУ України, які отримуються платником податку з Пенсійного фонду України чи бюджету згідно із законом (п. 167.4 ст. 167 ПКУ України);

- щодо плати (відсотків), що розподіляється на пайові членські внески членів кредитної спілки (пп. 170.12 ст. 170 ПКУ України),

- щодо частини прибутку контрольованої іноземної компанії (п. 170.13 ст. 170 ПКУ України);

✓ *інші ставки (0%, 5%, 9%).*

**Інші ставки ПДФО** (закріплені щодо окремих доходів):

9% – для доходів у вигляді дивідендів за акціями та/або інвестиційними сертифікатами, корпоративними правами, нарахованими нерезидентами, інститутами спільного інвестування та суб'єктами господарювання, які не є платниками податку на прибуток (п. 167.5.4 ПКУ України), виплат від утворення без статусу юридичної особи, що створене на підставі правочину або зареєстроване відповідно до законодавства іноземної держави (території) (п. 170.11-1 ст. 170 ПКУ України);

5%:

✓ до бази оподаткування у випадках, прямо визначених Розділом IV ПКУ України (п. 167.2 ст. 167 ПКУ України), зокрема до вартості будь-якого об'єкта спадщини, що успадковується

спадкоємцями – не членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення (п. 174.2.2 ст. 174 ПКУ України);

✓ до доходів у вигляді дивідендів за акціями та корпоративними правами, нарахованими резидентами – платниками податку на прибуток підприємств (крім доходів у вигляді дивідендів за акціями, інвестиційними сертифікатами, які виплачуються інститутами спільного інвестування) (п. 167.5.2 ст. 167 ПКУ України);

✓ до доходів платника податку – спеціаліста резидента Дія Сіті, що виплачуються на його користь резидентом Дія Сіті у вигляді: заробітної плати; винагороди за гіг-контрактом; авторські винагороди за створення службового твору та перехід прав на службові твори (п. 170.14-1.2 ст. 170 ПКУ України) та в інших передбачених ПКУ України випадках;

0% – до бази оподаткування у прямо визначених випадках (п. 167.3 ст. 167 ПКУ України), а саме до об'єктів спадщини, які перераховані в п. 174.2.1 ст. 174 ПКУ України, зокрема до окремих об'єктів спадщини, що успадковується членами сім'ї спадкодавця першого та другого ступенів споріднення, особою, яка є інвалідом I групи або має статус дитини-сироти або дитини, позбавленої батьківського піклування, дитиною-інвалідом.

Об'єкти дарування, зазначені в п. 174.1 ст. 174 ПКУ України, подаровані платнику податку іншою фізичною особою, оподатковуються згідно з правилами, встановленими для оподаткування спадщини (п. 174.6 ст. 174 ПКУ України). Проте доходи у вигляді дарунка, нараховані (виплачені, надані) платнику податку юридичною особою або самозайнятою особою, оподатковуються на загальних підставах, передбачених розділом VI ПКУ України для оподаткування *додаткового блага*, види якого визначені в пп. 164.2.17 ст. 164 ПКУ України.

*Доходи, отримані фізичною особою-резидентом з джерел походження за межами України*, включаються до складу загального річного оподаткованого доходу, крім доходів, що не підлягають оподаткуванню в Україні відповідно до положень ПКУ України чи міжнародного договору, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України. Поняття «доходи, отриманих

з джерел за межами України» визначене в пп. 14.1.55 ст. 14 ПК України.

Для отримання права на зарахування податків та зборів, сплачених за межами України, платник зобов'язаний отримати від державного органу країни, де отримується такий дохід (прибуток), уповноваженого справляти такий податок, довідку про суму сплаченого податку та збору, а також про базу та/або об'єкт оподаткування. Зазначена довідка підлягає легалізації у відповідній країні, відповідній закордонній дипломатичній установі України, якщо інше не передбачено чинними міжнародними договорами України (п. 13.5 ст. 13 ПК України).



Проаналізуйте положення статей пп. 14.1.55 ст. 14, ст. 13, ст. 163, п. 170.11 ст. 170, що регулюють відносини оподаткування іноземних доходів (доходів фізичних осіб, отриманих за межами України). Розгляньте проблеми, пов'язані з усуненням подвійного оподаткування в умовах введення в Україні режиму воєнного стану.

**Оподаткування доходів, отриманих ФОП від провадження господарської діяльності, крім осіб, які обрали спрощену систему оподаткування,** врегульоване ст. 177 ПК України, з такими особливостями:

✓ об'єктом оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто різниця між загальним оподатковуваним доходом (виручка у грошовій та негрошовій формах) і документально підтвердженими витратами (див. п. 177.4 ст. 177 ПК України), пов'язаними з господарською діяльністю такої фізичної особи-підприємця. Не включаються до доходу суми ПДВ, що включаються до ціни проданих товарів (робіт, послуг), суми акцизного податку з реалізованих товарів, бюджетні гранти;

✓ ставка 18%;

✓ подають до контролюючого органу податкову декларацію за місцем своєї податкової адреси за результатами календарного року у строки, встановлені ПК України для річного звітного податкового періоду, в якій також зазначаються авансові платежі з податку на доходи;

✓ авансові платежі з податку на доходи фізичних осіб розраховуються платником податку самостійно згідно з фактичними даними обліку доходів і витрат, що ведеться згідно з п. 177.10 ст. 177 ПК України, кожного календарного кварталу та сплачуються до бюджету до 20 числа місяця, наступного за кожним календарним кварталом (до 20 квітня, до 20 липня і до 20 жовтня).

**Оподаткування доходів, отриманих фізичною особою, яка провадить незалежну професійну діяльність,** урегульоване ст. 178 ПК України. Особливістю є те, що особи, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність, зобов'язані стати на облік у контролюючих органах за місцем свого постійного проживання як самозайняті особи та отримати довідку про взяття на облік згідно із ст. 65 ПК України.



Проаналізуйте особливості розрахунку ПДФО особами, які мають намір здійснювати незалежну професійну діяльність.

Особливості нарахування (виплати) та оподаткування *окремих видів доходів* урегульовані ст. 170 ПК України, зокрема доходу від надання в оренду (емфітевзис) земельної ділянки, об'єктів нерухомості, інвестиційного прибутку, процентів нарахованих за податковий (звітний) місяць на суми банківських вкладних (депозитних) або поточних рахунків, доходів нерезидентів, іноземних доходів резидентів та інших, а також ст. 172-175 ПК України.

### **Порядок нарахування та сплати ПДФО**

**Особи, відповідальні за нарахування, утримання та сплату (перерахування) до бюджету ПДФО** (ст. 171 ПК України):

1) з доходів у вигляді заробітної плати – *роботодавець*, який виплачує такі доходи на користь платника податку (який виступає як податковий агент);

2) з інших доходів з джерела їх походження в Україні – *податковий агент*;

3) з іноземних доходів та доходів, джерело виплати яких належить особам, звільненим від обов'язків нарахування,

утримання або сплати (перерахування) податку до бюджету – платник податку.

Конституція України передбачає обов'язок подання *декларації про майновий стан та доходи за минулий рік* кожним громадянином до податкової інспекції за місцем проживання (ч. 2 ст. 67 Конституції України). За результатами звітного податкового року, в якому іноземець набув статусу резидента України, він має подати річну податкову декларацію, в якій зазначає доходи з джерелом їх походження в Україні та іноземні доходи (пп. 170.10.4 п. 170.10 ст. 170 ПК України). Порядок подання річної декларації про майновий стан і доходи (податкової декларації) врегульований ст. 179 ПК України. Нею врегульовано як загальні, так і спеціальні випадки подання такої декларації.

До основних випадків, за яких платники податку зобов'язані самостійно обчислити суму податку (збору), що підлягає сплаті до бюджету за результатами звітного податкового року шляхом подання до податкового органу податкової декларації, відносяться:

✓ отримання окремих видів доходів, що не підлягають оподаткуванню при виплаті, але не звільнених від оподаткування (пп. 168.1.3 п. 168.1 ст. 168 ПК України) (суми заборгованості, за якими минув строк позовної давності; нецільова благодійна допомога понад установлену норму; додаткове благо тощо);

✓ отримання доходів від особи, яка не є податковим агентом (від інших фізичних осіб (резидентів або нерезидентів)) (пп. 168.2.1 п. 168.2 ст. 168 ПК України) (спадщина; подарунки; доходи від оренди майна іншій фізичній особі, доходи від операцій із продажу (обміну) рухомого та нерухомого майна, у випадках передбачених ПК України тощо);

✓ іноземні доходи (пп. 170.11.1 п. 170.11 ст. 170 ПК України).

***Податкову декларацію також зобов'язані подавати:***

✓ фізичні особи, які отримують доходи від підприємницької діяльності, крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування (ст. 177 ПК України);

✓ фізичні особи, які здійснюють незалежну професійну діяльність (ст. 178 ПК України);

✓ іноземці, які за результатами звітного року набули статус резидента України, мають відобразити доходи з джерелом їх походження в Україні та іноземні доходи (пп. 170.10.4 п. 170.10 ст. 170 ПК України);

✓ платники податку-резиденти, які виїжджають за кордон на постійне місце проживання, не пізніше 60 календарних днів, що передують виїзду (п. 179.3 ст. 179 ПК України).

Податкова декларація подається як фізичними особами, так і самозайнятими особами, які перебувають на загальній системі оподаткування, до 1 травня, окрім випадків, передбачених в розділі IV ПК України (пп. 49.18.4 ст. 49 ПК України).

**Обов'язок платника податку щодо подання податкової декларації вважається виконаним і податкова декларація не подається**, крім випадків, коли подання податкової декларації прямо передбачено ПК України, якщо такий платник податку отримував (п. 179.2 ст. 179 ПК України):

✓ доходи, у тому числі іноземні доходи, які згідно з ПК України не включаються до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу;

✓ доходи винятково від податкових агентів незалежно від виду та розміру нарахованого (виплаченого, наданого) доходу;

✓ доходи від операцій продажу (обміну) майна, дарування, дохід від яких відповідно до ПК України не оподатковується, оподатковується за нульовою ставкою та/або з яких при нотаріальному посвідченні договорів, за якими був сплачений ПДФО;

✓ доходи у вигляді об'єктів спадщини, які відповідно до цього розділу оподатковуються за нульовою ставкою податку та/або з яких сплачено податок відповідно до п. 174.3 ст. 174 ПК України, а також в інших випадках, прямо передбачених в ПК України.

Окремі випадки, за яких платники податку звільняються від обов'язку подання податкової декларації, також закріплено в п. 179.4 ст. 179 ПК України.

З метою реалізації права на податкову знижку, платник ПДФО може заявляти про підстави для нарахування *податкової знижки* із зазначенням конкретних сум, що відображаються платником податку у річній податковій декларації, яка подається по 31 грудня включно наступного за звітним податкового року.

### **Військовий збір**

Військовий збір установлено тимчасово – до набрання чинності рішенням Верховної Ради України про завершення реформи Збройних сил України (п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX ПК України). Цей збір відносять до податкових платежів в силу того, що він установлений у ПК України, як того вимагає п. 94 ст. 9 ПК України.

Військовий збір повністю спрямовується до загального фонду Державного бюджету України (п. п. 1–2 ч. 2 ст. 29 БК України).

**Платники військового збору** – особи, визначені п. 162.1 ст. 162 ПК України:

✓ фізичні особи-резиденти, які отримують доходи як з джерела їх походження в Україні, так і іноземні доходи;

✓ фізичні особи-резиденти, які володіють та/або користуються (орендують (суборендують), на умовах емфітевзису, постійно користуються) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, у частині мінімального податкового зобов'язання;

✓ фізичні особи-нерезиденти, які отримують доходи з джерела їх походження в Україні;

✓ податкові агенти.

**Об'єкт оподаткування військовим збором** – доходи, визначені ст. 163 ПК України, тобто ті самі доходи, що є об'єктом оподаткування ПДФО. При цьому, звільняються від оподаткування збором доходи, що не включаються до загального оподаткованого ПДФО доходу фізичних осіб (не підлягають оподаткуванню, оподатковуються за нульовою ставкою), крім доходів, зазначених у п. 3 і 4 п. 170.13-1 ст. 170 ПК України та п. 14 підрозділу 1 розділу XX ПК України (пп. 1.7 п. 16-1 Підрозділу 10 Розділу XX ПК України).

**Ставка військового збору** – 1,5% від об'єкта оподаткування військовим збором.

**Нарахування, утримання та сплата (перерахування) військового збору до бюджету** – здійснюються в порядку, встановленому Розділом IV ПКУ України, що регулює сплату, з урахуванням особливостей, визначених підрозділом 1 ПКУ України. Відповідальними за утримання (нарахування) та сплату (перерахування) збору до бюджету є особи, визначені у ст. 171 ПКУ України. Тобто, якщо отримуваним доходом є заробітна плата, то відповідальною особою є роботодавець, який виплачує такі доходи на користь платника податку, інших оподатковуваних доходів з джерела їх походження в Україні – податковий агент, а щодо іноземних доходів та доходів, джерело виплати яких належить особам, звільненим від обов'язків нарахування, утримання або сплати (перерахування) податку до бюджету – особа, яка є платником ПДФО і одночасно платником військового збору.



Проаналізуйте особливості «військового ПДФО» та проблеми сплати військового збору різними платниками, розгляньте категорії осіб, які звільняються від сплати військового збору.

#### **4.4. Правове регулювання оподаткування юридичних осіб. Податок на прибуток підприємств**

*Податок на прибуток підприємств та його ознаки. Платники податку на прибуток підприємств – резиденти. Платники податку на прибуток підприємств-резиденти Дія Сіті. Об'єкти оподаткування податком на прибуток підприємств. База оподаткування та ставка податку на прибуток підприємств. Порядок обчислення та сплати податку на прибуток підприємств. Податкові (звітні) періоди. Особливості оподаткування податком на прибуток підприємств залежно від сфери діяльності платника.*

Юридичні особи можуть бути платниками податків, перебуваючи на загальній чи спеціальній (спрощеній) системах оподаткування, якщо це дозволяє закон. Більшість юридичних осіб не можуть бути платниками єдиного податку в силу різних причин (напрямку діяльності, обсягу їх доходу чи прямої для них заборони), а тому вони перебувають на загальній системі

оподаткування і реєструються як платники податку на прибуток підприємств.

**Податок на прибуток підприємств** – урегульований переважно розділом III ПКУ України і **характеризується такими ознаками:**

- ✓ загальнодержавний;
- ✓ прямиий;
- ✓ сплачується юридичними особами та у визначених випадках ФОП, а також фізичними особи, які провадять незалежну професійну діяльність, щодо виплачених нерезиденту доходів (прибутків) із джерелом їх походження з України;

- ✓ регулярний;
- ✓ 90% податку зараховується до загального фонду Державного бюджету України (п. 2 ч. 2 ст. 29 БК України), а 10% – до доходів загального фонду бюджетів міст республіканського АРК та обласного значення, міст Києва та Севастополя, районних бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад (п. 17 ч. 1 ст. 64 БК України), крім податку, що сплачується підприємствами державної, АРК чи комунальної власності. Зокрема:

- податок на прибуток підприємств державної власності зараховується до загального фонду державного бюджету в повному обсязі (п. 2 ч. 2 ст. 29 БК України);

- податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності, засновником яких є Верховна Рада АРК та обласні ради, зараховується відповідно до бюджету АРК, обласних бюджетів (п. п. 1–2 ч. 1 ст. 66 БК України);

- податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності, засновником яких є районні ради, зараховується до загального фонду районних бюджетів (п. 1 ч. 1 ст. 64-1 БК України);

- податок на прибуток підприємств та фінансових установ комунальної власності, засновником яких є сільські, селищні, міські ради, зараховується до відповідних бюджетів зараховується відповідно до районних, міських бюджетів, бюджетів об'єднаних територіальних громад (п. 18 ч. 1 ст. 64 БК України).

**Платники податку на прибуток підприємств-резидентів** (ст. 133 ПК України):

✓ *суб'єкти господарювання-юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність як на території України, так і поза її межами, крім неприбуткових підприємств, установи та організації;*

✓ *суб'єкти господарювання-юридичні особи, які обрали спрощену систему оподаткування, є платниками податку при виплаті доходів (прибутків) нерезиденту із джерелом їх походження з України, а також при отриманні скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії, що оподатковується в порядку, визначеному ст. 39-2 ПК України та Розділом II ПК України;*

✓ *управитель фонду операцій з нерухомістю, який здійснює діяльність відповідно до Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» щодо операцій і результатів діяльності із довірчого управління, що здійснюється таким управителем через фонд;*

✓ *ФОП, зокрема й такі, що обрали спрощену систему оподаткування, та фізичні особи, які провадять незалежну професійну діяльність, щодо виплачених нерезиденту доходів (прибутків) із джерелом їх походження з України, що оподатковуються в порядку, визначеному п. 141.4 ст. 141 ПК України;*

✓ *юридичні особи, що утворені відповідно до законодавства інших країн (іноземні компанії) та мають місце ефективного управління на території України (правила визначення України місцем ефективного управління Україна зазначені в п. 133.1.5 ст. 133 ПК України).*

**Платники податку на прибуток підприємств-резиденти Дія Сіті** (Закон України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», пп. 14.1.282 ст. 14 ПК України):

✓ *юридична особа, яка відповідно до цього Закону набула статусу резидента Дія Сіті та згідно з інформацією, що міститься у реєстрі Дія Сіті, перебуває у зазначеному статусі;*

✓ юридична особа, зареєстрована на території України в установленому законодавством України порядку, незалежно від її місцезнаходження та місця провадження господарської діяльності, яка відповідає вимогам, що визначені в ч. 1 ст. 5 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки»;

✓ резидент Дія Сіті – платник податку, що сплачує податок на прибуток підприємств на особливих умовах (далі – резидент Дія Сіті – платник податку на особливих умовах), – резидент Дія Сіті, який у порядку, передбаченому пунктом 141.10 ст. 141 ПК України, обрав або перейшов на відповідний режим оподаткування.

Резиденти Дія Сіті, які не обрали (не перейшли) на відповідний режим оподаткування, сплачують податок на прибуток підприємств на загальних підставах та вважаються резидентами Дія Сіті, що не є платниками податку на особливих умовах (пп. 14.1.282<sup>-1</sup> ст. 14 ПК України).

На всіх резидентів Дія Сіті та їх учасників (акціонерів) поширюється система державних гарантій захисту інвестицій, передбачена законодавством про інвестиційну діяльність та режим іноземного інвестування (ч. 5 ст. 3 Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні»).



Визначте коло суб'єктів, звільнених від сплати податку на прибуток підприємств, закріплених у ст. 142 ПК України, проаналізуйте їх. Розгляньте особливості оподаткування юридичних осіб-нерезидентів.

### ***Платники податку на прибуток підприємств-нерезидентів:***

✓ юридичні особи, які утворені в будь-якій організаційно-правовій формі та отримують доходи з джерелом походження з України, за винятком установ та організацій, що мають дипломатичні привілеї або імунітет згідно з міжнародними договорами України (пп.133.2.1. п. 133.2 ст. 133 ПК України);

✓ постійні представництва нерезидентів – нерезиденти, які здійснюють господарську діяльність на території України через постійне представництво та/або отримують доходи із джерелом

походження з України, та інші нерезиденти, на яких покладено обов'язок сплачувати податок у порядку, встановленому цим розділом. (пп. 133.2.2 п. 133.2 ст. 133 ПК України).

Нерезидент стає на облік у контролюючому органі за місцезнаходженням свого постійного представництва до початку своєї господарської діяльності через таке представництво у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику. Нерезидент, який розпочав господарську діяльність через своє постійне представництво до реєстрації в контролюючому органі, вважається таким, що ухиляється від оподаткування, а одержані ним прибутки вважаються прихованими від оподаткування (п. 133.3 ст. 133 ПК України).

***Не є платниками податку на прибуток підприємств:***

✓ неприбуткові підприємства, установи та організації у порядку та на умовах, встановлених п. 133.4 ст. 133 ПК України. На них також поширюються вимоги ГК України щодо некомерційних організацій;

✓ суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, визначені главою 1 розділу XIV ПК України, крім випадків, передбачених абз. 2 і 3 другим пп. 133.1.1 та пп. 133.1.4 пп. 133.1 ст. 133 ПК України (п. 133.5 ст. 133 ПК України).

Звільняється від оподаткування прибуток підприємств та організацій, які засновані громадськими організаціями осіб з інвалідністю і є їх повною власністю, отриманий від продажу (постачання) товарів, виконання робіт і надання послуг окрім окремих обмежень, що закріплені в п. 142.1 ст. 142 ПК України.

***Об'єкт оподаткування*** податком на прибуток підприємств:

✓ прибуток із джерелом походження з України та поза її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової

звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПК України;

✓ для платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний період *не перевищує сорока мільйонів гривень*, об'єкт оподаткування може визначатися без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень цього розділу (п. 134.1 ст. 134 ПК України).

**Особливості визначення інших об'єктів оподаткування податком на прибуток підприємств** визначені в п. 134.1 ст. 134 ПК України, зокрема це:

✓ дохід за договорами страхування;  
✓ дохід (прибуток) нерезидента з джерелом походження з України, що підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.4 ст. 141 ПК України;

✓ дохід суб'єктів, які здійснюють випуск та проведення лотерей, підлягає оподаткуванню згідно з п. 141.8 ст. 141 ПК України;

✓ дохід операторів, отриманий від букмекерської діяльності, азартних ігор (у тому числі казино);

✓ дохід, отриманий від азартних ігор, з використанням гральних автоматів;

✓ операції резидентів Дія Сіті – платників податку на особливих умовах.

**База оподаткування** – грошове вираження об'єкта оподаткування, визначеного згідно зі ст. 134 ПК України, з урахуванням інших положень ПК України.

**Ставки податку на прибуток підприємств:**

1) базова (основна) ставка податку – 18%;

2) базова (основна) ставка податку – 25% для цілей:

- оподаткування прибутку банку, визначеного відповідно до пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 ПК України;
- оподаткування скоригованого прибутку контрольованої іноземної компанії банку, визначеного відповідно до ст. 39-2 ПК України;

- застосування положень п. 57.1-1 ст. 57 ПК України до виплати дивідендів банками.

Однак під час *провадження страхової діяльності юридичних осіб* – резидентів одночасно із ставкою податку на прибуток, визначеною у п. 136.1 ст. 136 ПК України, ставки податку на дохід устанавлюються у таких розмірах:

✓ 3% – за договорами страхування (співстрахування) від об'єкта оподаткування (визначається відповідно до ст. 141 ПК України);

✓ 0% – за договорами з довгострокового страхування життя, договорами добровільного медичного страхування та договорами страхування у межах недержавного пенсійного забезпечення, зокрема договорів страхування додаткової пенсії, та інших договорів, визначених підпунктами 14.1.52, 14.1.52-1, 14.1.52-2 і 14.1.116 ст. 14 ПК України.

*Ставки 0, 4, 5, 6, 12, 15, 18 і 20 відсотків* – застосовуються до доходів **нерезидентів та прирівняних до них осіб** із джерелом їх походження з України у випадках, устанавлених п. 141.4 ст. 141 ПК України. Інші види ставок закріплені в п. п. 136.4–136.8 ст. 136 ПК України.

**Порядок обчислення та сплати податку на прибуток підприємств** – ст. 137 ПК України. Податок нараховується платником самостійно за ставкою, визначеною ст. 136 ПК України, від бази оподаткування.

Великі платники податку суму податку визначають шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПК України, з'ясуємо вказані правові категорії.

**Фінансовий результат до оподаткування збільшується** відповідно до ст. 138 ПК України, зокрема:

✓ на суму нарахованої амортизації основних засобів або нематеріальних активів відповідно до національних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

✓ на суму уцінки та втрат від зменшення корисності основних засобів або нематеріальних активів, включених до витрат звітного періоду відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

✓ на суму залишкової вартості окремого об'єкта основних засобів або нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

✓ на суму залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих основних засобів або невиробничих нематеріальних активів, визначеної відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, у разі ліквідації або продажу такого об'єкта;

✓ на суму витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів чи невиробничих нематеріальних активів, віднесених до витрат відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

✓ на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення (резерву) витрат на оплату відпусток працівникам, інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, та витрат на сплату єдиного соціального внеску, що нараховується на такі виплати) відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності (п. 139.1.1 ст. 139 ПК України);

✓ на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності;

- ✓ на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів;
- ✓ на інші суми, визначені у ПК України, зокрема у пп. 141.1.3 п. 141.1 ст. 141 ПК України.



Проаналізуйте положення ПК України, де визначаються суми, **на які зменшується фінансовий результат** до оподаткування (зокрема, п. 138.2 ст. 138, пп. 139.3.4 п. 139.3 ст. 139, п. 140.4, пп. 141.1.4. п. 141.1 та пп. 141.2.2 п. 141.2 ст. 141 ПК України).

В окремих випадках здійснюються авансові внески податку на прибуток підприємств. Це стосується, наприклад, платників податку, які здійснюють діяльність з торгівлі валютними цінностями у готівковій формі.



Визначте та проаналізуйте сучасні проблеми, пов'язані із авансовими внесками податку на прибуток.

**Податкові (звітні) періоди** для податку на прибуток підприємств (окрім випадків, передбачених п. 137.5 ст. 137 ПК України) є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік (п. 137.4 ст. 137 ПК України). При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком.

Платник податків **зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання**, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10-ти календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПК України для подання податкової декларації, крім випадків, установлених ПК України (п. 57.1 ст. 57 ПК України).

У ПК України встановлено окремі **особливості оподаткування податком на прибуток підприємств залежно від сфери діяльності платника**:

- ✓ особливості оподаткування страховика (ст. 136 та ст. 141 ПК України);
- ✓ особливості сплати податку на прибуток платниками, які здійснюють діяльність з торгівлі валютними цінностями, врегульовано п. 141.13 ст. 141 та п. 137.11 ст. 137 ПК України;

✓ особливості оподаткування нерезидентів – визначені в ст. 141 ПК України.

Важливо відмітити, що юридичні особи можуть мати відокремлені підрозділи (філії, представництва) як резиденти, так і нерезиденти.



Ознайомтесь із нормами ПК України, які стосуються контрольованих іноземних компаній (КІК), трансфертного ціноутворення та принципу «витягнутої руки».

#### **4.5. Правове регулювання місцевих податків і зборів**

*Місцеві податки і збори у ПК України. Податок на майно (включає: податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; транспортний податок; плату за землю). Єдиний податок та спрощена система оподаткування. Реєстратори розрахункових операцій. Земельний податок (включає податок на землю та плату за землю). Туристичний збір. Збір за місяць для паркування транспортних засобів.*

У ст. 143 Конституції України закріплено, що територіальні громади села, селища, міста безпосередньо або через утворені ними органи місцевого самоврядування встановлюють місцеві податки і збори відповідно до закону. Також у п. 10.3 ст. 10 ПК України закріплено, що місцеві ради в межах повноважень, визначених цим Кодексом, вирішують питання відповідно до вимог ПК України щодо встановлення податку на майно (в частині податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки) та встановлення збору за місяць для паркування транспортних засобів, туристичного збору та земельного податку за лісові землі. У ст. 78 Закону України «Про місцеве самоврядування в Україні» передбачено, що повноваження сільської, селищної, міської, районної в місті, районної, обласної ради можуть бути достроково припинені у випадках, передбачених Законами України «Про військово-цивільні адміністрації», «Про правовий режим воєнного стану» з дня набрання чинності актом Президента України про утворення відповідної військово-цивільної, військової адміністрації. У такий спосіб, відповідно до ст. 3, ст. 12 ПК України сільські,