

# **Письмо от 21.01.2015 № 1665/7 / 99-99-17-02-01-17 ГФСУ**

Государственной фискальной службой Украины систематизированы изменения, касающиеся администрирования налога на доходы физических лиц и военного сбора в связи с налоговой реформой. Письмо, структурированное по соответствующим частям, приводим ниже.

## **ГОСУДАРСТВЕННАЯ ФИСКАЛЬНАЯ СЛУЖБА УКРАИНЫ**

### **ПИСЬМО**

**От 21.01.2015 № 1665/7 / 99-99-17-02-01-17**

Главные управления ДФС в областях и г. Киеве

Межрегиональное Главное управление ДФС –

Центральный офис по обслуживанию крупных

плательщиков

### **О внесении изменений в администрирование налога на доходы физических лиц и военного сбора**

Законом Украины от 28 декабря 2014 № 71-VIII “О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы” (далее – Закон № 71) внесено ряд изменений в нормы Налогового кодекса Украины (далее – НКУ) и законом Украины от 28 декабря 2014 № 79-VIII “О внесении изменений в Бюджетный кодекс Украины относительно реформы межбюджетных отношений” (далее – Закон № 79) внесены изменения в нормы Бюджетного кодекса Украины (далее – БКУ), в частности:

О налогообложении пенсий

Согласно п.п. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 НКУ в общий месячный (годовой) налогооблагаемый доход плательщика налога включаются в частности суммы пенсий (включая сумму их индексации, начисленную в соответствии с законом) или ежемесячного пожизненного денежного содержания, получаемых налогоплательщиком из Пенсионного фонда Украины или бюджета согласно закону, если их размер превышает три размера минимальной заработной платы (в расчете на месяц), установленной на 1 января отчетного налогового года, – в части такого превышения, а также пенсий из иностранных источников, если согласно международным договорам, согласие на обязательность которых предоставлено Верховной Радой Украины, такие пенсии подлежат налогообложению или не облагаются налогом в стране их выплаты.

Ставка налога составляет 15 процентов базы налогообложения относительно доходов, в частности, начисленных (выплаченных, предоставленных) в виде пенсий, если база налогообложения для месячного налогооблагаемого дохода превышает три размера минимальной заработной платы, установленной законом на 1 января отчетного налогового года (далее в этом пункте – минимальная заработная плата).

Если база налогообложения (сумма пенсии) в календарном месяце превышает десятикратный размер минимальной заработной платы, к сумме такого превышения применяется ставка 20 процентов.

Отмечаем, что с 1 января 2015 года в соответствии со ст. 8 Закона Украины от 28 декабря 2014 № 80-VIII “О государственном бюджете на 2015 год” размер минимальной заработной платы для трудоспособных лиц установлен в размере 1218 гривен в месяц.

То есть начиная с 1 января 2015 года, налоговые агенты при выплате пенсий в размере, превышающем 3654 грн. (размер минимальной заработной платы 1218 грн. x 3), обязаны удержать налог на доходы физических лиц по ставке 15 процентов.

Если сумма начисления более 12180 грн. (минимальная заработная

плата 1218 грн. x 10) ставка налога составит 15 и 20 процентов.

Например:

1. Гражданину – пенсионеру начислено 13000 грн. пенсии, сумма налога на доходы физических лиц составляет 1 401,9 грн.

(13000 грн.- 3654 грн. = 9346 грн. x 15%).

2. Гражданину – пенсионеру начислено 18000 грн. пенсии, сумма налога на доходы физических лиц составляет 2 260,2 грн.

(18000 грн.- 3654 грн. = 14 346 грн .; (14346 грн. -12180 грн.) x 20,0% = 433,20 грн .; 12180 грн. x 15% = 1827 гривен ).

Относительно подачи отчетности, то в соответствии с п. 176.2 ст. 176 НКУ налоговый агент, в частности, обязан подавать в сроки, установленные НКУ для налогового квартала, налоговый расчет суммы дохода, начисленного (уплаченного) в пользу плательщиков налога, а также суммы удержанного из них налога в контролирующий орган по месту своего расположения.

Порядок заполнения и представления налоговыми агентами Налогового расчета сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу налогоплательщиков, и сумм удержанного с них налога (форма № 1ДФ) утверждены приказом Министерства доходов и сборов Украины от 21.01.2014 № 49, зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 05.02.2014 под № 228/25005 (далее – Порядок).

Согласно Справочнику признаков доходов физических лиц суммы пенсий, размер которых не превышает сумму налогообложения, отражаются в налоговом расчете по форме № 1ДФ под признаком дохода “128”.

Суммы пенсий, размер которых превышает три размера минимальной

заработной платы (в расчете на месяц), – в части такого превышения отражаются в налоговом расчете по форме № 1ДФ под признаком дохода “127”.

В то же время в связи с внесением изменений в НКУ, в частности, о налогообложении пенсий, на сегодня Министерством финансов Украины разработан и представлен для утверждения в Министерство юстиции Украины приказ о порядке заполнения и представления формы № 1ДФ, где предусмотрено, что суммы пенсий (включая сумму их индексации, начисленную в соответствии с законом) или ежемесячного пожизненного денежного содержания, получаемых налогоплательщиком из Пенсионного фонда Украины или бюджета согласно закону, если их размер превышает три размера минимальной заработной платы (в расчете на месяц), в части такого превышения (п.п. 164.2.19 п. 164.2 ст. 164 НКУ) должны отражаться по признаку доходов “184”.

О налогообложении процентов на текущих или депозитных банковских счетах и вкладах (депозитах) в кредитных союзах  
В разделе IV термин “пассивные доходы” употребляется для обозначения, в частности, таких доходов – проценты на текущий или депозитный (вкладной) банковский счет; проценты на вклад (депозит) в кредитных союзах; другие проценты (в том числе дисконтные доходы); процентный или дисконтный доход по именному сберегательному (депозитному) сертификату (п.п. 167.5.3 п. 167.5 ст. 167 НКУ).

Согласно внесенным изменениям в п.п. 167.5.1 п.167.5 ст.167 НКУ ставка налога составляет 20 процентов – для пассивных доходов, в том числе начисленных в виде дивидендов по акциям и / или инвестиционных сертификатах, выплачиваемых институтами совместного инвестирования.

Налоговым агентом плательщика налога при начислении в его пользу доходов в виде процентов является лицо, осуществляющее такое начисление (п.п. 170.4.1 п. 170.4 ст. 170 НКУ).

При этом согласно п.п. 170.4.2 п. 170.4 ст. 170 НКУ налоговые агенты (банки, кредитные союзы), насчитывающие доходы в виде процентов, указанных в п.п. 170.4.1 этого пункта, в налоговом расчете, представление которого предусмотрено п.п. “б” п. 176.2 ст.176 НКУ, отражают общую сумму начисленных в отчетном налоговом периоде доходов и общую сумму удержанного с них налога. При этом в налоговом расчете не указывается информация о суммах отдельного банковского вкладного (депозитного) или текущего счета, сберегательного (депозитного) сертификата, вклада (депозита) члена кредитного союза в кредитном союзе, суммы начисленных процентов, а также сведения о физическом лице – налогоплательщика, которой начислены такие доходы.

Таким образом, налоговые агенты отражают общую сумму доходов, начисленных в виде процентов на текущий или депозитный (вкладной) банковский счет; проценты на вклад (депозит) в кредитных союзах; другие проценты и сумму начисленного (удержанного) налога на доходы физических лиц в отчетности форме № 1ДФ.

Одновременно сообщаем, что в целях однозначного толкования норм статей 167 и 170 по ставке налогообложения процентов, Министерством финансов Украины подготовлены предложения о внесении изменений в НКУ.

#### **О налогообложении дивидендов**

Доходы, начисляемые в виде дивидендов, в соответствии с п.п. 167.5.3 п. 167.5 ст. 167 НКУ относятся к пассивным доходам.

Пунктом 167.5 ст. 167 НКУ установлено, что ставки налога на пассивные доходы в базы устанавливаются в следующих размерах:

20 процентов – для пассивных доходов, в том числе начисленных в виде дивидендов по акциям и / или инвестиционных сертификатах, выплачиваемых институтами совместного инвестирования (кроме указанных в подпункте 167.5.2 этого пункта) (п.п. 167.5.1. П. 167.5 ст. 167 НКУ).

5 процентов – для доходов в виде дивидендов по акциям и корпоративным правам, начисленных резидентами – плательщиками налога на прибыль предприятий (кроме доходов в виде дивидендов по акциям, инвестиционных сертификатах, которые выплачиваются институтами совместного инвестирования) (п.п. 167.5.2. П . 167.5 ст. 167 НКУ).

Вместе с тем согласно п.п. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 НКУ в состав общего месячного налогооблагаемого дохода плательщика налога не включаются дивиденды, начисляемые в пользу налогоплательщика в виде акций (долей, паев), эмитированных юридическим лицом – резидентом, который начисляет такие дивиденды, при условии, что такое начисление никоим образом не меняет пропорций (долей) участия всех акционеров (собственников) в уставном фонде эмитента, и в результате которого увеличивается уставный фонд эмитента на совокупную номинальную стоимость начисленных дивидендов.

Вместе с тем п.п. 170.5.2 пункта 170.5.2 ст. 170 НКУ определено, что любой резидент, который начисляет дивиденды, включая того, который уплачивает налог на прибыль предприятий способом, отличным от общего (является субъектом упрощенной системы налогообложения), или освобожден от уплаты такого налога по любым основаниям является налоговым агентом при начислении дивидендов.

Наряду с этим в соответствии с п.п. 170.5.4 п. 170.5 ст. 170 НКУ доходы, указанные в этом пункте, окончательно облагаются налоговым агентом при их начислении плательщику налога по ставке, определенной п 167.5.1 и 167.5.2 п. 167.5 ст.167 НКУ.

Таким образом, применение ставок налога на доходы физических лиц в размере 5 или 20 проц. на суммы доходов, начисленных в виде дивидендов, зависит от того, налоговый агент плательщиком налога на прибыль предприятий.

Кроме того, дивиденды, начисленные в пользу физических лиц (в том числе нерезидентов) по акциям или другим корпоративным

правам, имеющим статус привилегированных или другой статус, предусматривающий выплату фиксированного размера дивидендов или суммы, которая больше суммы выплат, рассчитанной на другую акцию (корпоративное право), эмитированную таким плательщиком налога, приравнивается в целях налогообложения к выплате заработной платы с соответствующим налогообложением и включением суммы выплат в состав расходов плательщика налога, то есть по ставкам 15 и 20 процентов (п 170.5.3 . п.170.5 ст.170 НКУ).

Согласно Справочнику признаков доходов физических лиц в виде дивидендов (кроме дивидендов, указанных в п.п. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 НКУ), отражаются в налоговом расчете по форме № 1ДФ под признаком дохода 109.

Дивиденды, начисляемые в пользу налогоплательщика в виде акций (долей, паев), эмитированных юридическим лицом – резидентом, который начисляет такие дивиденды, при условии, что такое начисление никоим образом не изменяет пропорций (долей) участия всех акционеров (собственников) в уставном фонде эмитента и в результате которого увеличивается уставный фонд эмитента на совокупную номинальную стоимость начисленных дивидендов (п.п. 165.1.18 п. 165.1 ст. 165 НКУ), отражаются в налоговом расчете по форме № 1ДФ под признаком дохода 142.

#### **0 налогообложении выигрышей, призов**

Налогообложение пассивных доходов, начисленных как выигрыш или приз (кроме указанных в п.п. 165.1.41 п.165.1 ст. 165 настоящего Кодекса) определено п.п.164.2.8 п.164.2 ст.168 НКУ.

Ставка налога составляет двойной размер ставки, определенной абзацем первым п. 167.1 ст. 167, базы по доходам, начисленным как выигрыш или приз (кроме выигрышей, призов в лотерею), в пользу резидентов или нерезидентов.

То есть ставка налога в двойном размере 30 проц. применяется к доходам, которые начисляются налоговым агентом в виде

выигрышей или призов (кроме выигрышей, призов в лотерею).

Как исключение из абзаца первого этого пункта денежные выигрыши в спортивных соревнованиях (кроме вознаграждений спортсменам – чемпионам Украины, призерам спортивных соревнований международного уровня, в том числе спортсменам-инвалидам, определенным в п. “Б” п 165.1.1 п. 165.1 ст. 165 НКУ) облагаются налогом по ставкам, определенным в пункте 167.1 этой статьи, а именно 15 процентов.

При этом в соответствии с п.п. 170.6.1 п. 170.6 ст. 170 НКУ налоговым агентом плательщика налога при начислении (выплате, предоставлении) в его пользу дохода в виде выигрышей (призов) в лотерею или в другие розыгрыши, в букмекерском пари, в пари тотализатора, призов и выигрышей в денежной форме, полученных за победу и / или участие в любительских спортивных соревнованиях, в том числе в бильярдном спорте, является лицо, осуществляющее такое начисление (выплату).

Согласно п.п. 170.6.2 п. 170.6 ст. 170 НКУ налоговым агентом – оператором лотереи в сроки, установленные НКУ для месячного налогового периода, в бюджет уплачивается (перечисляется) общая сумма налога, начисленного по ставке 15 процентов, из общей суммы выигрышей (призов), выплаченных за налоговый (отчетный) месяц игрокам в лотерею.

Налоговые агенты – операторы лотереи в налоговом расчете, представление которого предусмотрено п.п. „, б ” п. 176.2 ст. 176 НКУ, отражают общую сумму начисленных (выплаченных) в отчетном налоговом периоде доходов в виде выигрышей (призов) и общую сумму удержанного с них налога. В налоговом расчете не указывается информация о суммах отдельного выигрыша, суммы начисленного на него налога, а также сведения о физическом лице – налогоплательщика, получившего доход в виде выигрыша (приза).

В связи с изменениями, внесенными Законом № 71 в отчетности формы №1 ДФ, предусмотрено отражение налоговыми агентами –

операторами лотереи общей суммы начисленных (выплаченных) в отчетном налоговом периоде доходов в виде выигрышей (призов) и общую сумму удержанного с них налога без указания сведений о физическом лице – налогоплательщика, получившего доход в виде выигрыша (приза).

В то же время выигрыше или призы (кроме выигрышей, призов в лотерею) в пользу резидентов или нерезидентов отражаются в налоговом расчете по форме № 1ДФ под признаком дохода 111.

Сумма средств, полученных как выигрыш, приз в лотерею (подпункт 164.2.8 пункта 164.2 статьи 164 раздела IV Кодекса) по признаку «166» отражается в отчетности формы №1-ДФ в 31.12.2014.

#### **0 налогообложении заработной платы**

Согласно п.п.14.1.48 п.14.1 ст.14 НКУ заработная плата для целей раздела IV НКУ – это основная и дополнительная заработная плата, другие поощрительные и компенсационные выплаты, которые выплачиваются (предоставляются) плательщику налога в связи с отношениями трудового найма согласно закону.

При начислении доходов в форме заработной платы база налогообложения определяется как начисленная заработная плата, уменьшенная на сумму единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование, страховых взносов в Накопительный фонд, а в случаях, предусмотренных законом, – обязательных страховых взносов в негосударственный пенсионный фонд, которые в соответствии с законом уплачиваются за счет заработной платы работника, а также на сумму налоговой социальной льготы при ее наличии (п. 164.6 ст. 164 НКУ).

Согласно п. 167.1 ст. 167 НКУ ставка налога составляет 15 проц. базы налогообложения относительно доходов, начисленных (выплаченных, предоставленных) (кроме случаев, определенных в п. 167.2 – 167.6 НКУ) в том числе, но не исключительно в форме заработной платы, других поощрительных и компенсационных

выплат или других выплат и вознаграждений, начисляемых (выплачиваются, предоставляются) плательщику в связи с трудовыми отношениями и по гражданско-правовым договорам, если база налогообложения для месячного налогооблагаемого дохода не превышает десятикратный размер минимальной заработной платы (12 180 грн. в 2015 году), установленной законом на 1 января отчетного налогового года.

Если база налогообложения, определенная с учетом норм п. 164.6 ст. 164 НКУ в отношении доходов, указанных в абзаце первом настоящего пункта, в календарном месяце превышает десятикратный размер минимальной заработной платы, к сумме такого превышения применяется ставка 20 процентов.

Об уплате (перечисление) налога на доходы физических лиц  
Порядок уплаты (перечисления) налога в бюджет предусмотрен ст. 168 НКУ, согласно которой налог, удержанный с доходов налогоплательщиков, подлежит зачислению в бюджет согласно нормам БКУ.

К доходам общего фонда Государственного бюджета Украины принадлежит частности налог на доходы физических лиц согласно НКУ в размере 25 проц. на соответствующей территории Украины (кроме территории городов Киева и Севастополя) и в  
размере 60 процентов – на территории города Киева (п. 29.2 ст. 29 БКУ).

К доходам общего фонда бюджетов городов республиканского Автономной Республики Крым и областного значения, городов Киева и Севастополя, районных бюджетов, бюджетов объединенных территориальных общин, которые создаются в соответствии с законом и перспективным планом формирования территорий общин, принадлежащих в том числе 60 проц. налога на доходы физических лиц (кроме налога на доходы физических лиц, определенного пунктом 11 части второй ст. 29 БКУ), уплачивается (перечисляется) в соответствии с НКУ на соответствующей

территории (кроме территории городов Киева и Севастополя) (п. 64.1 ст. 64 БКУ).

В соответствии с п. 66.1 ст. 66 БКУ к доходам общего фонда бюджета Автономной Республики Крым и областных бюджетов, в частности, принадлежит 15 проц. налога на доходы физических лиц (кроме налога, определенного пунктом 11 части второй статьи 29 настоящего Кодекса), уплачивается (перечисляется) в соответствии с НКУ на соответствующей территории.

Итак, с 1 января 2015 года зачисление налога на доходы физических лиц на территориях Украины (в областях) в местные бюджеты производится в размере 75 проц., по г. Киеву – 40 процентов, в государственный бюджет соответственно 25 и 60 процентов.

Порядок открытия и закрытия счетов в органах Государственной казначейской службы Украины регулируется приказом Министерства финансов Украины от 22.06.2012 № 758 „ Об утверждении Порядка открытия и закрытия счетов в национальной валюте в органах Государственной казначейской службы Украины ” (далее – приказ № 758).

Согласно п. 2.1 раздела 2 приказа № 758 в случае внесения изменений в законодательство в БКУ, закона о Государственном бюджете Украины, решений о местных бюджетах и бюджетной классификации, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 14 января 2011 № 11, согласно которым изменяется перечень поступлений, зачисляемых в соответствующие бюджеты, и / или порядок их зачисления, ежегодно на начало нового бюджетного периода в органах Казначейства открываются счета по поступлениям в государственный и местные бюджеты (кроме счетов для зачисления собственных поступлений бюджетных учреждений) в соответствии с внесенными изменениями. Счета за поступлениями открываются в течение 45 дней со дня принятия закона о Государственном бюджете Украины.

### 0 размере налоговой социальной льготы

НКУ предусмотрено, что налогоплательщик имеет право на уменьшение суммы общего месячного налогооблагаемого дохода, получаемого от одного работодателя в виде заработной платы, на сумму налоговой социальной льготы в размере, равном 100 процентам размера прожиточного минимума для трудоспособного лица (в расчете на месяц), установленном законом на 1 января отчетного налогового года, – для какого – либо плательщика налога (п.п. 169.1.1 п. 169.1 ст. 169).

В соответствии с п.1 раздела XIX,, Заключительные положения “п.п. 69.1.1 п. 169.1 ст. 169 НКУ вступает в силу с 1 января 2016 года.

До 31 декабря 2015 года для целей применения настоящего подпункта налоговая социальная льгота предоставляется в размере, равном 50 проц. размера прожиточного минимума для трудоспособного лица (в расчете на месяц), установленного законом на 1 января отчетного налогового года, – для любого плательщика налога.

Статьей 7 Закона Украины от 28 декабря 2014 № 80-VIII “0 государственном бюджете Украины на 2015 год” установлен прожиточный минимум для трудоспособных лиц с 1 января 2015 года на сумму 1218 гривен.

Таким образом, 100 – процентная налоговая социальная льгота в 2015 году составляет 609 гривен.

### 0 налогообложении военным сбором

Законом Украины от 28 декабря 2014 № 71-VIII “0 внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые законодательные акты Украины относительно налоговой реформы”, который вступил в силу с 01.01.2015, внесены изменения в Налоговый кодекс Украины (далее – Кодекс) в части налогообложения военным сбором.

В соответствии с п. 161 подраздела 10 раздела XX Переходных положений Кодекса налогообложения военным сбором продлен до вступления в силу решения Верховной Рады Украины о завершении реформы Вооруженных Сил Украины.

Согласно п.п. 1.1 п. 161 подраздела 10 раздела XX Кодекса плательщиками сбора являются лица, определенные п. 162.1 ст. 162 Кодекса, а именно физическое лицо – резидент (нерезидент), которое получает доходы из источника их происхождения в Украине; налоговый агент.

Объектом налогообложения военным сбором являются доходы, определенные ст. 163 Кодекса (п 1.2 п. 161 подраздела 10 раздела XX Кодекса).

Для резидента – это общий месячный (годовой) налогооблагаемый доход; доходы из источника их происхождения в Украине, которые окончательно облагаются при их начислении (выплаты, предоставления); иностранные доходы – доходы (прибыль), полученные из источников за пределами Украины.

Объектом налогообложения нерезидента является общий месячный (годовой) налогооблагаемый доход из источника его происхождения в Украине; доходы из источника их происхождения в Украине, которые окончательно облагаются при их начисления (выплаты, предоставления) (ст. 163 Кодекса).

При этом ставка сбора составляет 1,5 процента от объекта налогообложения, определенного п.п. 1.2 настоящего пункта (п.п. 1.3 п. 16 1 подраздела 10 раздела XX Кодекса).

Начисление, удержание и уплата (перечисление) сбора в бюджет осуществляются в порядке, установленном ст. 168 Кодекса.

Налоговый агент, который начисляет (выплачивает, предоставляет) налогооблагаемый доход в пользу плательщика, обязан содержать сбор с суммы такого дохода за его счет, используя ставку сбора 1,5 процента (п.п. 168.1.1 п. 168.1 ст. 168 кодекса).

Плательщик, который получает доходы от лица, не являющегося налоговым агентом, и иностранные доходы, обязан включить сумму таких доходов в общий годовой налогооблагаемый доход и подать налоговую декларацию по результатам отчетного налогового года, а также уплатить военный сбор с таких доходов (п 168.2.1 п. 168.1 ст. 168 Кодекса).

Подпунктом 1.5 п. 161 подраздела 10 раздела XX Кодекса предусмотрено, что ответственными за удержание (начисление) и уплату (перечисление) сбора в бюджет согласно ст. 171 Кодекса с доходов в виде заработной платы, является работодатель, выплачивающий такие доходы в пользу налогоплательщика; из других доходов, являются: налоговый агент – для налогооблагаемых доходов из источника их происхождения в Украине; налогоплательщик – для иностранных доходов и доходов, источник выплаты которых принадлежит лицам, освобожденным от обязанностей начисления, удержания или уплаты (перечисления) сбора в бюджет.

Согласно п.п. 1.6. п. 161 подраздела 10 раздела XX Кодекса плательщики сбора обязаны обеспечивать выполнение налоговых обязательств в форме и способом, определенные ст. 176 Кодекса.

Отображение налоговым агентом общей суммы дохода, с которого удержан военный сбор за отчетный период, предусмотрено в налоговом расчете формы № 1ДФ, без отражения персонифицированных данных физических лиц – плательщиков военного сбора.

**Глава**

**И.А. Белоус**