



? За результатами перевірки податкові органи виписали податкове повідомлення-рішення, порушення – донараховано податок на прибуток. Чи є сума, зазначена у такому повідомленні-рішенні, узгодженим грошовим зобов'язанням?

Відповідно до пп. 14.1.157 ПКУ **податкове повідомлення-рішення** – це письмове повідомлення контролюючого органу про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом, або внести відповідні зміни до податкової звітності. До речі, грошовим зобов'язанням є сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та (або) штрафну (фінансову) санкцію, що справляється у зв'язку з порушенням вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на податківців, а також **санкції за порушення законодавства у сфері ЗЕД** (пп. 14.1.39 ПКУ).

Пунктом 58.1 ПКУ передбачено, що у разі коли суму грошового зобов'язання платника податків розраховує контролюючий орган відповідно до ст. 54 ПКУ, він надсилає (вручає) платнику податків податкове повідомлення-рішення.

Згідно з пп. 54.3.2 ПКУ контролюючий орган зобов'язаний самостійно визначити суму грошових зобов'язань, якщо дані перевірок результатів діяльності платника податків свідчать про заниження або завищення суми його податкових зобов'язань, від'ємного значення об'єкта оподаткування податком на прибуток, заявлених у податкових деклараціях, уточнюючих розрахунках. Під податковим зобов'язанням у даному випадку слід розуміти суму коштів, яку платник податків (у тому числі податковий агент) повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, в порядку та строки, визначені податковим законодавством (пп. 14.1.156 ПКУ).

Пунктами 2.1 та 2.2 Порядку № 985 передбачено, що за результатами перевірок відповідний структурний підрозділ органу ДПС складає податкове повідомлення-рішення за формою «Р» (додаток 2 до Порядку № 985).

Згідно з п. 56.17 ПКУ день закінчення процедури адміністративного оскарження вважається днем узгодження грошового зобов'язання платника податків. При цьому процедура адміністративного оскарження, зокрема, закінчується:

– днем, що настає за останнім днем строку, передбаченого для подання скарги на податкове повідомлення-рішення або будь-яке інше рішення відповідного контролюючого органу у разі, коли така скарга не була подана у зазначений строк;

– днем отримання платником податків рішення відповідного контролюючого органу про повне задоволення скарги;

– днем звернення платника податків до контролюючого органу із заявою про розстрочення, відстрочення грошових зобов'язань, що оскаржувались.

Більше того, у разі звернення платника податків до суду з позовом щодо визнання недійсним рішення контролюючого органу грошове зобов'язання вважається **неузгодже ним** до дня набрання судовим рішенням законної сили. Наприклад, відповідно до п. 57.3 ПКУ при визначенні грошового зобов'язання контролюючим органом (на підставах, передбачених пп. 54.3.1 – 54.3.6 ПКУ, як у даному випадку) платник податків зобов'язаний сплатити нараховану суму грошового зобов'язання упродовж 10 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення (крім випадків, коли протягом такого строку такий платник податків розпочинає процедуру оскарження рішення контролюючого органу). У разі ж оскарження рішення контролюючого органу про нараховану суму грошового зобов'язання платник податків зобов'язаний самостійно погасити узгоджену суму, а також пеню та штрафні санкції за їх наявності упродовж 10 календарних днів, що настають за днем такого узгодження.

? Який розмір штрафу доведеться сплачувати, якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання з податку на прибуток? Чи нараховується у даному випадку пеня?

Підпунктом 14.1.265 ПКУ визначено, що **штрафна санкція** (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та (або) відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Відповідно до п. 123.1 ПКУ, якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання з податку на прибуток (на підставах, передбачених, зокрема, пп. 54.3.2 ПКУ), то це тягне за собою накладення на платника податків штрафу **в розмірі 25 %**

суми визначеного податкового зобов'язання. А при повторному упродовж 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з податку на прибуток на платника податків накладається штраф уже **в розмірі 50 %** суми нарахованого податкового зобов'язання.

Пеня – це сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки (пп. 14.1.162 ПКУ). Згідно з пп. 129.1.2 ПКУ пеня нараховується у день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом або платником податків у разі виявлення його заниження на суму такого заниження та за весь період заниження (в тому числі за період адміністративного чи судового оскарження). Пеня, передбачена зазначеним підпунктом, нараховується з розрахунку 120 % річних облікової ставки НБУ, що діяла на день заниження (п. 129.4 ПКУ).

Згідно з п. 129.3 ПКУ нарахування пені **закінчується:**

– у день зарахування коштів на відповідний рахунок Держказначейства України та (або) в інших випадках погашення податкового боргу чи грошових зобов'язань;

– у день проведення взаєморозрахунків непогашених зустрічних грошових зобов'язань відповідного бюджету перед таким платником податків;

– у день запровадження мораторію на задоволення вимог кредиторів (при винесенні відповідної ухвали суду у справі про банкрутство чи прийнятті відповідного рішення НБУ);

– у разі прийняття рішення щодо скасування або списання суми податкового боргу (його частини).

Розглянемо приклад 1.

За результатами проведеної податківцями документальної перевірки, платнику податків (на загальних підставах) донараховано за податковим повідомленням-рішенням податкове зобов'язання з податку на прибуток на загальну суму 200000 грн. Зниження податкового зобов'язання виявлено за I квартал 2012 року. Податкове повідомлення-рішення про нарахування податкового зобов'язання з податку на прибуток платник податків отримав 01.06.2012 р. та зобов'язаний сплатити на підставі п. 57.3 ПКУ протягом 10 календарних днів, що настають за днем такого отримання. 11.06.2012 р. податкове зобов'язання погашено.

Відповідно до п. 57.1 ПКУ платник податків зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку, передбаченого ПКУ для подання податкової декларації. Згідно з пп. 49.18.2 ПКУ податкова декларація з податку на прибуток подається за базовий звітний (податковий)

період, що дорівнює календарному кварталу, протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) кварталу. Тобто за I квартал 2012 року податкова декларація з податку на прибуток має бути подана до 10 травня цього року включно, а граничний строк сплати визначеного в ній податкового зобов'язання – 20 травня 2012 року (оскільки це вихідний день (неділя), податок мав би бути сплачений фактично в останній робочий (операційний) день, що передує вихідному – 18 травня 2012 року (п'ятниця)).

Таким чином, усі строки для розрахунку пені за пп. 129.1.2 ПКУ відомі:

– день настання строку погашення податкового зобов'язання, нарахованого контролюючим органом у податковому повідомленні-рішенні, – **11.06.2012 р.** (10 днів з 02.06.2012 р. включно);

– увесь період заниження податкового зобов'язання – з **20.05.2012 р.** (інший варіант – 18.05.2012 р., тому в даному питанні можлива полеміка) **по 10.06.2012 р.** включно (11.06.2012 р. податкове зобов'язання сплачено).

Пеня на суму заниження (200000 грн.) за період з 20.05.2012 р. по 10.06.2012 р. включно розраховується за формулою:

$$Y = (S_{зн} \cdot K_{дн} : 100 \% \cdot U \cdot 1,2) : R,$$

де **Y** – сума пені, що нараховується на суму заниження податкового зобов'язання (завжди округлюється до другого знака після коми);

S_{зн} – фактично занижена сума податкового зобов'язання (тобто 200000 грн.);

K_{дн} – кількість днів заниження (з 20.05.2012 р. по 10.06.2012 р., тобто 22 дні);

U – облікова ставка НБУ, що діяла на день заниження податкового зобов'язання (на 20.05.2012 р. – 7,5 %);

1,2 – коефіцієнт, що дозволяє розрахувати 120 % річних облікової ставки НБУ;

R – кількість днів у календарному році (у 2012 році – 366 днів).

Тобто за даними прикладу сума пені (Y) дорівнює **1081,97 грн.** ($200000 \text{ грн.} \cdot 22 \text{ дн.} : 100 \% \cdot 7,5 \% \cdot 1,2) : 366$). Для її розрахунку за основу взято позицію податкових органів, викладену в додатку 2 до Інструкції № 953. До речі, згідно з п. 5.3 Інструкції № 953 за бажанням платника податків органи ДПС можуть проводити звірки нарахованих та погашених сум пені.

? Чи застосовуються штрафні (фінансові) санкції та пеня за несвоєчасну сплату донарахованої суми податкового зобов'язання з податку на прибуток, визначеної в податковому повідомленні-рішенні за формою «Р»?

Відповідно до п. 126.1 ПКУ, якщо платник податків не сплачує узгоджену суму грошового зобов'язання протягом строків, визначених ПКУ, він притягується до відповідальності у вигляді штрафу, а саме у разі затримки:

– до 30 календарних днів включно, що настають за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 10 % погашеної суми податкового боргу;

– більше 30 календарних днів, що настають за останнім днем строку сплати суми грошового зобов'язання, – у розмірі 20 % погашеної суми податкового боргу.

У листі від 24.01.2012 р. № 2275/7/15-1217 податківці зазначають, що згідно з п. 2.2 р. II

Порядку № 985 у разі порушення платником податків граничного строку сплати суми грошового зобов'язання відповідний структурний підрозділ органу ДПС складає податкове повідомлення-рішення за формою «Ш» (додаток 3 до Порядку № 985).

Згідно з пп. 129.1.1 ПКУ після закінчення встановлених ПКУ строків погашення узгодженого грошового зобов'язання на суму податкового боргу нараховується пеня. Податковий борг – це сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій, за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання (пп. 14.1.175 ПКУ).

Відповідно до п. 129.4 ПКУ пеня нараховується на суму податкового боргу (**включаючи суму штрафних санкцій, за їх наявності, та без урахування суми пені**) з розрахунку 120 % річних облікової ставки НБУ на день виникнення такого податкового боргу або на день його (його частини) погашення (залежно від того, яка з величин таких ставок є більшою) за кожний календарний день прострочення його сплати.

У разі самостійного нарахування суми грошового зобов'язання платником податків нарахування пені розпочинається – від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного ПКУ.

Якщо ж суму грошового зобов'язання нараховують контролюючі орган, пеня нараховується від першого робочого дня, наступного за останнім днем граничного строку сплати грошового зобов'язання, визначеного у податковому повідомленні-рішенні згідно з ПКУ.

Отже, за несвоєчасну сплату донарахованої суми податкового зобов'язання, визначеного в податковому повідомленні-рішенні за формою «Р», застосовуються штрафні (фінансові) санкції, передбачені ст. 126 ПКУ, та пеня, передбачена ст. 129 ПКУ.

Розглянемо приклад 2.

Зниження податкового зобов'язання з податку на прибуток виявлено за I квартал 2012 року за результатами проведеної податківцями документальної перевірки. Останній день граничного строку сплати грошового зобов'язання за податковим повідомленням-рішенням – 11.06.2012 р. На зазначену дату зобов'язання не сплачене та не оскаржене. Сума податкового боргу (сума донарахованого податку на прибуток та штрафу) складає 250000 грн. і сплачена 15.06.2012 р

Пеня на суму податкового боргу (250000 грн.) розраховується за формулою:

$$Y = (S_{\text{борг}} \cdot K_{\text{дн}} : 100 \% \cdot U \cdot 1,2) : R,$$

де **Y** – сума пені, що нараховується на фактично погашену суму податкового боргу (завжди округлюється до другого знака після коми);

Sборг – фактично погашена сума податкового боргу (250000 грн.);

Kдн – кількість днів затримки сплати податкового зобов'язання (з 12.06.2012 р. по 14.06.2012 р., тобто 3 дні);

U – більша з облікових ставок НБУ, що діяла на день виникнення податкового боргу або на день його погашення (однакова – 7,5 %);

1,2 – коефіцієнт, що дозволяє розрахувати 120 % річних облікової ставки НБУ;

R – кількість днів у календарному році (у 2012 р. – 366 днів).

Тобто за даними прикладу сума пені (Y) дорівнює **184,43 грн.** ((250000 грн. · 3 дн. : 100 % · 7,5 % · 1,2) : 366). При її розрахунку частково використано позицію податкових органів, викладену в додатку 1 до Інструкції № 953. Крім того, затримка сплати податкового боргу в сумі 250000 грн. є меншою за 30 календарних днів, тому штраф відповідно до п. 126.1 ПКУ складе 10 % погашеної суми податкового боргу (тобто 25000 грн.).

Пеня, нарахована на суму грошового зобов'язання (її частку), скасовану за результатами адміністративного чи судового оскарження, також підлягає скасуванню. А якщо така пеня вже була сплачена, вона підлягає зарахуванню в рахунок погашення податкового боргу, грошових зобов'язань або поверненню в порядку, встановленому ст. 43 ПКУ (п. 5.2 Інструкції № 953).

До відома

Згідно з п. 2.10 та 2.11 Інструкції № 953 пеня не нараховується:

– на пеню;

– за несвоєчасне перерахування або перерахування не в повному обсязі податків, зборів, інших платежів до бюджетів і державних цільових фондів, якщо таке несвоєчасне або неповне перерахування відбулося через порушення банком строків зарахування податків, зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів або державних цільових фондів, встановлених Законом № 2346;

– протягом додаткових строків розгляду скарги незалежно від результатів адміністративного оскарження (якщо керівник податкового органу (його заступник) відповідно до процедури адміністративного оскарження приймає рішення про продовження строків розгляду скарги платника податків понад строки, визначені ст. 56 р. II ПКУ).

? Яка відповідальність передбачена за неподання органу ДПС переліку доходів та витрат в розрізі контрагентів – платників єдиного податку?

Відповідно до Закону № 4014 п. 152.3 ПКУ доповнено абзацом другим, згідно з яким платники податку на прибуток разом з відповідною податковою декларацією подають органу ДПС перелік доходів та витрат платника податку в розрізі контрагентів – платників єдиного податку, до якого включаються операції, здійснені таким контрагентом. При цьому форма та порядок складання такого переліку доходів та витрат встановлюються відповідно до норм, передбачених ст. 46 ПКУ (абзац третій п. 152.3 ПКУ).

Як передбачено п. 46.5 ПКУ, форма податкової декларації встановлюється центральним органом державної податкової служби за погодженням з Мінфіном. Податкова декларація з податку на прибуток підприємства, затверджена наказом Мінфіну України від 28.09.2011 р. № 1213, має додаток «ОК», в якому окремо наводяться:

– перелік доходів у розрізі контрагентів – платників єдиного податку (розділ I);

– перелік витрат у розрізі контрагентів – платників єдиного податку (розділ II).

Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною (п. 46.1 ПКУ). Згідно з п. 48.1 ПКУ податкова декларація складається за формою, затвердженою в порядку, визначеному п. 46.5 ПКУ та чинному на час її подання. А податкова звітність, складена з порушенням цих норм, не вважається податковою декларацією, крім випадків, встановлених п. 46.4 ПКУ (п. 48.7 ПКУ).

До відома

Якщо платник податків вважає, що форма податкової декларації, визначена центральним контролюючим органом, збільшує або зменшує його податкові зобов'язання, всупереч нормам цього Кодексу з такого податку чи збору, він має право зазначити цей факт у спеціально відведеному місці в податковій декларації.

У разі необхідності платник податків може подати разом з такою податковою декларацією доповнення до такої декларації, які складені за довільною формою, що вважатиметься невід'ємною частиною податкової декларації. Таке доповнення подається з поясненням мотивів його подання.

Отже, податківці вважають («Єдина база податкових знань»), що декларація, подана до органу ДПС без необхідних додатків, не визнається податковою декларацією, тобто факт її подання відсутній. Нагадаємо, відповідно до п. 120.1 ПКУ за неподання або несвоєчасне подання податкових декларацій (розрахунків) на платника податків накладається штраф у розмірі **170 грн.** (за кожне таке неподання або несвоєчасне подання). Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року вже було застосовано штраф за аналогічне порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі **1020 грн.** (за кожне таке неподання або несвоєчасне подання).

Отже, якщо платник податку на прибуток здійснює операції з купівлі-продажу товарів (робіт, послуг) з платником єдиного податку (фізособою чи юрособою), то у разі неподання до органу ДПС додатку «ОК» до декларації, до такого платника податку застосовується штраф у розмірі 170 грн., якщо таке порушення вчинено вперше. Якщо таке порушення вчинено платником податків другий раз за умови, що протягом року до нього вже застосовувався штраф за таке порушення, штраф складе 1020 грн.

Нормативна база

ПКУ – Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

Закон № 4014 – Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 04.11.2011 р. № 4014-VI.

Порядок № 985 – Порядок направлення органами державної податкової служби податкових повідомлень-рішень платникам податків, затверджений наказом ДПА України від 22.12.2010 р. № 985.

Інструкція № 953 – Інструкція про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби, затверджена наказом ДПАУ від 17.12.2010 р. № 953.

Матеріал отриман із системи ЛІГА:ЗАКОН