

Граничний дохід за договором комісії у платника ЄП (ІІІ група)

Податковий кодекс України однозначно визначає, як рахувати дохід платника єдиного податку у разі посередницької діяльності за договорами комісії. Згідно з п. 292.4 ст. 292 ПКУ, *«у разі надання послуг, виконання робіт за договорами доручення, комісії, транспортного експедирування або за агентськими договорами доходом є сума отриманої винагороди повіреного (агента)»*. Тобто для платника єдиного податку-комісіонера **доходом визнається лише сума комісійної винагороди**, а не вся виручка, отримана від покупців за проданий товар комітента.

Приклад: якщо юрособа-«єдинник» отримала на свій рахунок **50 тис. грн** від продажу товарів за договором комісії, а згідно з договором її комісійна винагорода становить лише **5 тис. грн**, то оподатковуваним доходом буде включено **5 тис. грн**, а не всю суму 50 тис. грн. Відповідно, саме **ця сума винагороди** враховується і при обчисленні граничного обсягу доходу для перебування на спрощеній системі, оскільки кваліфікуючий критерій (ліміт доходу) встановлений для доходу в розумінні ст.292 ПКУ.

Роз'яснення податкових органів

Податкова служба підтримує наведений підхід у своїх офіційних роз'ясненнях. Зокрема, в **індивідуальній податковій консультації ДФС від 26.07.2019 №3515/6/99-99-12-02-03-15/ІПК** податківці, посилаючись на п.292.4 ПКУ, підтвердили, що при виконанні послуг за договором комісії дохід платника єдиного податку формується **тільки в сумі отриманої комісійної винагороди**, а «транзитні» кошти (виручка, призначена для

комітента) не включаються до доходу такого платника. Аналогічні висновки містяться й у загальнодоступних консультаціях ДПС. Так, у підкатегорії 107.01.03 бази «ЗІР» податкова роз'яснює, що кошти, які надходять єдиннику-посереднику та підлягають перерахуванню довірителю/комітенту, не враховуються у його оподатковуваному доході. Цю ж норму неодноразово наводили територіальні органи ДПС у своїх повідомленнях – наприклад, ДПС у Дніпропетровській області нагадує, що згідно з ПКУ при договорах комісії доходом є **лише отримана агентська винагорода**.

Варто додати, що позиція законодавця узгоджується і з правилами бухгалтерського обліку: згідно з п. 6.2 П(С)БО 15 «*Дохід*» комісіонер **не визнає доходом** суму надходжень, отриманих на користь комітента/принципала за посередницькими договорами. Отже, ні з погляду податкового обліку єдиного податку, ні за бухгалтерськими стандартами «транзитна» виручка не є доходом посередника.

Судова практика щодо «транзитних» коштів

Історично питання оподаткування транзитних сум за договором комісії було предметом спорів. За часів дії Указу Президента №727/98 (спрощена система до 2011 р.) існувала неоднозначна судова практика: ВАСУ здебільшого вважав доходом лише суму комісійної винагороди, тоді як Верховний Суд України у 2010 р. дійшов протилежного висновку, наполягаючи, що *«вся сума транзитних коштів суб'єкта малого підприємництва становить його виручку»*, а перевищення такого загального обороту позбавляє права на ЄП. Саме тому при запровадженні ПКУ законодавець вирішив прямо врегулювати це питання: норма, що нині міститься в п.292.4 ПКУ, була введена, щоб чітко визначити доходом посередника лише суму його винагороди (на відміну від підходу старого ВСУ). У початковій редакції ПКУ ця норма не називала договір комісії прямо (лише доручення,

транспортне експедирування, агентські договори), що давало податківцям привід дискутувати. Лише з 2015 р. до п.292.4 було додано і **договір комісії**, усунувши будь-які сумніви. Відтоді фіскальна позиція змінилася на користь платників єдиного податку, що підтверджується як роз'ясненнями ДПС, так і актуальною судовою практикою.

Сучасна практика. Наразі адміністративні суди при розгляді спорів одностайно стають на бік платників єдиного податку-комісіонерів. Якщо податковий орган намагається донарахувати податок, трактуючи всю виручку як дохід, суди скасовують такі рішення. Для прикладу, **П'ятий апеляційний адмінсуд** у постанові від 02.12.2021 у справі №540/2683/21 зазначив, що за положеннями ст.292 ПКУ доходом ФОП-комісіонера є лише сума його винагороди (в тому кейсі ≈20 тис. грн), а не вся виручка (~466 тис. грн), отримана на рахунок – тому донарахування податків на всю суму визнано неправомірним. **Другий апеляційний адмінсуд** у постанові від 07.04.2021 (справа №520/3793/2020) прямо вказав, що при відсутності переходу права власності на товар до комісіонера кошти, які той отримує від покупців за товар комітента, **не є доходом комісіонера від реалізації цього товару. Такий підхід в контексті граничного доходу підтримав і Верховний Суд: наведений висновок відповідає правовим позиціям ВС, викладеним у постановах від 17.07.2020 у справі №826/8493/18, від 21.01.2021 у справі № 820/3092/16, а також у постановах від 13.07.2023 у справі № 640/11847/20, від 18.10.2023 у справі № 160/11905/21, від 25.01.2024 у справі № 824/183/18-а та ін.**

Ризики: Таким чином, за чинним законодавством і судовою практикою, **лише комісійна винагорода** включається до доходу єдинника. Податкові органи теоретично можуть ставити під сумнів реальність чи правильність оформлення договору комісії. Якщо договір комісії буде визнано удаваним (скажімо, за відсутності підтвердних документів), існує ризик, що всю суму обороту можуть розглядати як дохід від самостійної діяльності платника, з наслідками перевищення ліміту. Проте за наявності

коректно оформлених документів (договір, акти виконання, звіти комісіонера тощо) платник має всі шанси відстояти свою позицію, і суди підтверджують правомірність невключення транзитних сум до доходу комісіонера.

Отже.

Платник єдиного податку III групи, що продає товари за договором комісії, при визначенні граничного обсягу доходу враховує лише суму власної комісійної винагороди (доходу від наданої послуги комісії). Вся виручка, отримана від покупців за товар, не включається до доходу платника ЄП-комісіонера, оскільки належить комітентові. Цей висновок ґрунтується на прямих нормах ПКУ та підтверджений роз'ясненнями ДПС і судовою практикою.

Якщо вам потрібен податковий супровід підприємницької діяльності, професійний податковий облік може бути наданий фахівцями Компанії Вікторія на договірних умовах.

Для отримання деталей або ж додаткових консультацій звертайтеся за формою швидкого звернення:

Ваше ім'я (обов'язково)

Ваш email (обов'язково)

Ваш номер телефону (обов'язково)

Ваше повідомлення

Наші контакти:

Номери телефонів: +38(050)-404-87-30; +38(098)-793-77-77,
електронна пошта: office@vg.ua

Група Компаній Вікторія