

**До уваги платників податків,
у яких виникає обов'язок визначати
МІНІМАЛЬНЕ ПОДАТКОВЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ!**

6 травня 2023 року набув чинності Закон України від 11 квітня 2023 року № 3050-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо звільнення від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за знищене чи пошкоджене нерухоме майно» (далі – Закон № 3050).

Згідно з Законом № 3050 перелік територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією (далі – Перелік територій) визначається у встановленому Кабінетом Міністрів України порядку.

Постанова Кабінету Міністрів України від 6 грудня 2022 року № 1364 (далі – постанова № 1364) визначає деякі питання формування переліку територій, на яких ведуться (велися) бойові дії або тимчасово окупованих російською федерацією. Зокрема, пунктом 1 постанови № 1364 визначається орган виконавчої влади (Міністерство з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій), якому делегуються повноваження щодо затвердження переліку територій, а також визначаються складові переліку територій, вимоги до формату територій, за якими ці території відображаються у переліку, та затверджена форма переліку територій.

У зв'язку з цим Перелік територій, затверджений наказом Міністерства з питань реінтеграції тимчасово окупованих територій України від 22.12.2022 № 309, зареєстрованим в Міністерстві юстиції України 23.12.2022 за № 1668/39004, може застосовуватися при визначенні особливостей справляння податків і зборів на відповідних територіях, визначених Податковим кодексом України (далі – Кодекс).

Законом № 3050 внесено зміни до підпункту 38¹.2 статті 38¹ Кодексу, згідно з якими встановлено, що **мінімальне податкове зобов'язання не визначається** (далі – МПЗ) для земельних ділянок, земельних часток (паїв), за які не нараховувалися та не сплачувалися плата за землю або єдиний податок четвертої групи, що перебувають у консервації, або забруднені вибухонебезпечними предметами, або щодо яких прийнято рішення про надання податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або зборів на підставі заяв платників податків про визнання земельних ділянок непридатними для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами. МПЗ для таких земельних ділянок не визначається за період, за який не визначається плата за землю або єдиний податок четвертої групи.

При визначенні МПЗ слід враховувати, що відповідно до підпункту 14.1.114² пункту 14.1 статті 14 Кодексу МПЗ - мінімальна величина податкового зобов'язання із сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з

власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, розрахована відповідно до Кодексу. Сума МПЗ, визначених щодо кожної із земельних ділянок, право користування якими належить одній юридичній або фізичній особі, у тому числі фізичній особі - підприємцю, є загальним МПЗ.

Відповідно до змін внесених до підпункту 69.15 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу передбачено, що **не нараховується та не сплачується загальне МПЗ за земельні ділянки, земельні частки (паї), що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих російською федерацією територіях України:**

за 2022 рік – у частині земельних ділянок, земельних часток (паїв), що перебувають у власності чи користуванні фізичних осіб;

з 1 березня 2022 року до 31 грудня 2022 року – у частині земельних ділянок, земельних часток (паїв), що перебувають у власності чи користуванні юридичних осіб.

Сума МПЗ за земельні ділянки (земельні частки (паї), що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих російською федерацією, визначається пропорційно кількості місяців, коли такі земельні ділянки (земельні частки (паї) підлягали оподаткуванню платою за землю або єдиним податком четвертої групи.

Таким чином, не нараховується та не сплачується загальне МПЗ за земельні ділянки, земельні частки (паї), що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих російською федерацією територіях України, за 2022 рік:

Суб'єкти господарювання	Підстава	Період
Фізичні особи	Земельні ділянки не підлягають оподаткування платою за землю або єдиним податком четвертої групи	за 2022 рік
Юридичні особи	Земельні ділянки не підлягають оподаткування платою за землю або єдиним податком четвертої групи	за період з 1 березня 2022 року до 31 грудня 2022 року - пропорційно кількості місяців

Порядок визначення МПЗ у податкових (звітних) періодах, починаючи з 1 січня 2023 року, регулюється абзацами сім та вісім пункту 38¹.2 статті 38¹ Кодексу, а саме МПЗ не визначається для земельних ділянок, земельних часток (паїв), за які не нараховувалися та не сплачувалися плата за землю або єдиний податок четвертої групи, що перебувають у консервації, або забруднені вибухонебезпечними предметами, або щодо яких прийнято рішення про надання податкових пільг зі сплати місцевих податків та/або

зборів на підставі заяв платників податків про визнання земельних ділянок непридатними для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами. МПЗ для вищезазначених земельних ділянок, земельних часток (паїв), не визначається за період, за який не визначається плата за землю або єдиний податок четвертої групи.

Платники податків, які до дати набрання чинності Законом № 3050 визначили та задекларували в податковій звітності МПЗ за 2022–2023 роки за земельні ділянки, що розташовані на територіях активних бойових дій або на тимчасово окупованих російською федерацією, мають право відкоригувати нараховані за 2022 - 2023 роки суми загального МПЗ шляхом подання в порядку, визначеному Кодексом, уточнюючих податкових декларацій.

Увага! Вимоги підпункту 69.33 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу щодо можливості не нараховувати та не сплачувати єдиний податок четвертої групи з площ сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебувають у власності сільськогосподарського товаровиробника або надані йому у користування (у тому числі на умовах оренди) не поширюються на земельні ділянки, розташовані на територіях, на яких ведення активних бойових дій або тимчасової окупації російською федерацією завершені до 1 травня 2022 року.

Підлягають оподаткуванню єдиним податком четвертої групи у 2022 році та, відповідно, підпадають під розрахунок МПЗ за 2022 рік земельні ділянки у разі одночасної наявності таких двох обставин:

- земельні ділянки розташовані на територіях, на яких ведення активних бойових дій або тимчасової окупації російською федерацією завершені до 1 травня 2022 року;

- земельні ділянки не перебувають у консервації, не визнані забрудненими вибухонебезпечними предметами або непридатними для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами, що відповідно до п. 292¹.1 ст. 292¹ Кодексу є підставою для не нарахування та не сплати єдиного податку четвертої групи.

Звертаємо увагу, що єдиний податок четвертої групи з площі сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, на яких ведуться бойові дії або території тимчасово окуповані збройними формуваннями російської федерації не нараховується та не сплачується за період з 01 березня 2022 року до дати завершення на таких територіях активних бойових дій або тимчасової окупації російською федерацією (річна сума податкових зобов'язань по єдиному податку четвертої групи, яка підлягає нарахуванню та сплаті за 2022 рік розраховується сумарно за періоди з 01.01.2022 по 28.02.2022 та з дня наступного, за датою завершення активних бойових дій або тимчасової окупації російською федерацією по 31.12.2022).

МПЗ визначається пропорційно кількості місяців, коли такі земельні ділянки (земельні частки (паї)) підлягали оподаткуванню єдиним податком четвертої групи.

Враховуючи зазначене, якщо дата завершення активних бойових дій або тимчасової окупації не припадає на останній календарний день місяця (тобто відсутній повний календарний місяць), такий місяць не включається в період звільнення від розрахунку МПЗ.

Закон № 3050 визначає можливість уточнення МПЗ за земельні ділянки, що розташовані на територіях, активних бойових дій або на тимчасово окупованих російською федерацією, задекларованого до набрання чинності Законом № 3050, шляхом подання уточнюючих розрахунків до раніше поданих податкових декларацій в залежності від системи оподаткування за 2022 рік та 2023 рік.

Період коригування нарахованого МПЗ визначається пропорційно кількості місяців, коли такі земельні ділянки (земельні частки (паї)) підлягали оподаткуванню платою за землю або єдиним податком четвертої групи.

При обчисленні МПЗ платники податків використовують одну з формул, визначених підпункту 38¹.1.1 пункту 38¹ статті 38¹ Кодексу, в залежності від факту проведення/непроведення нормативної грошової оцінки земельної ділянки.

Так, для обрахунку загального МПЗ одним з показників формул є **кількість календарних місяців**, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) платника податків.

Платники податків, з метою уточнення раніше задекларованої суми МПЗ, у колонці «Кількість календарних місяців» Додатку з розрахунком загального МПЗ за 2022 рік заповнюють кількість місяців, за які відповідно до вимог Кодексу необхідно визначати МПЗ, а саме пропорційно кількості місяців, коли такі земельні ділянки (земельні частки (паї)) підлягали оподаткуванню платою за землю або єдиним податком четвертої групи.

Згідно з підпунктами 141.9.2 - 141.9.3 пункту 141.9 статті 141, пункту 177.15 статті 177, підпунктами 297¹.2 - 297¹.5 статті 297¹ Кодексу різниця між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок обчислюється шляхом віднімання від загального МПЗ загальної суми сплачених протягом податкового (звітного) року податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок.

Під час розрахунку різниці між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок з метою коригування нарахованої суми загального МПЗ за 2022 рік платник податків використовує загальну суму сплачених протягом податкового (звітного) року податків, зборів, платежів, які відповідно до вимог податкового законодавства використовуються для розрахунку МПЗ.

Закон № 3050 визначає особливості оподаткування платою за землю (земельний податок та/або орендна плата) та єдиним податком четвертої групи. У разі уточнення до зменшення податкових зобов'язань з плати за землю та/або єдиного податку четвертої групи за 2022 рік, суми таких сплачених протягом 2022 року податків, які перевищують суму уточнених податкових зобов'язань, будуть вважатися надміру сплаченими та не можуть бути використані під час розрахунку МПЗ.

При цьому, у разі уточнення платником податків до зменшення суми **раніше задекларованої орендної плати** за віднесені до сільськогосподарських угідь земельні ділянки, які перебувають у державній чи комунальній власності, такому платнику **необхідно відкоригувати і суму витрат на сплату орендної плати (20 відсотків)** у Додатку до уточнюючої декларації з розрахунком загального МПЗ за 2022 рік.

Це зумовлено тим, що у разі уточнення до зменшення раніше задекларованих податкових зобов'язань з орендної плати за земельні ділянки, віднесені до сільськогосподарських угідь, **різниця між сумою фактично сплаченої орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності за 2022 рік та сумою уточнених податкових зобов'язань вважатиметься надміру сплаченою**, тому не може бути врахована в розрахунок МПЗ.

Також **акцентуємо увагу**, що відповідно до абзацу 4 підпункту 69.15 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу сума МПЗ за земельні ділянки (земельні частки (паї)) визначається пропорційно кількості місяців, коли такі земельні ділянки (земельні частки (паї)) **підлягали оподаткуванню платою за землю або єдиним податком четвертої групи**.

Тому, якщо земельні ділянки (земельні частки (паї)), незалежно від системи оподаткування, на якій перебуває суб'єкт господарювання (юридична або фізична особа – підприємець на загальній системі оподаткування, платник єдиного податок першої, другої, третьої або четвертої групи) **не підлягали оподаткуванню платою за землю або єдиним податком четвертої групи** відповідно до вимог Кодексу, з урахуванням змін, внесених Законом № 3050, платник податку має право **відкоригувати раніше задеклароване МПЗ за такі земельні ділянки (земельні частки (паї))**.

В уточнюючій декларації суб'єкт господарювання відображає розрахунок МПЗ лише за ті місяці, у яких такі земельні ділянки (земельні частки (паї)) **підлягали оподаткуванню платою за землю або єдиним податком четвертої групи**.

Застосування штрафних санкцій та нарахування пені:

Порядок виконання у період воєнного стану платником свого обов'язку, зокрема, щодо дотримання термінів сплати податків та зборів, подання звітності встановлено підпунктом 69.1 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу.

Відповідно до абзацу 14 пункту 69 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» Кодексу у разі **самостійного виправлення платником податків**, з дотриманням порядку, вимог та обмежень, визначених ст. 50 Кодексу,

помилки, що призвели до заниження податкового зобов'язання у звітних (податкових) періодах, що припадають на період дії воєнного стану, такі платники звільняються від нарахування та сплати штрафних санкцій, передбачених п. 50.1 ст. 50 Кодексу, та пені.

Відповідно до підпункту 141.9.5 пункту 141.9 статті 141, пункту 177.17 статті 177, пункту 297¹.8 статті 297¹ Кодексу позитивне значення різниці між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів є частиною зобов'язань з податку, в залежності від системи оподаткування, на якій перебуває платник.

Тобто платники податків, які подаватимуть до контролюючих органів уточнюючі податкові декларації для коригування до зменшення раніше задекларованої суми позитивного МПЗ за звітні (податкові) періоди, що припадають на період дії воєнного стану, не нараховують штрафні санкції та пеню.

Закон № 3050 визначає особливості оподаткування платою за землю (земельний податок та/або орендна плата) та єдиним податком четвертої групи за земельні ділянки, які:

- перебувають у консервації (щодо яких відповідним органом виконавчої влади або органом місцевого самоврядування прийнято рішення про затвердження робочого плану землеустрою щодо консервації, тобто тих земель, які забруднені хімічними речовинами внаслідок надзвичайних ситуацій та/або збройної агресії та бойових дій під час дії воєнного стану, а також на яких розташовані військові інженерно-технічні та/або фортифікаційні споруди) (п.п. 283.1.2 п. 283.1 ст. 283, п. 288.8 ст. 288, п. 292¹.1 ст. 292¹ Кодексу);

- забруднені вибухонебезпечними предметами (п.п. 283.1.9 п. 283.1 ст. 283, п. 288.8 ст. 288, п. 292¹.1 ст. 292¹ Кодексу);

- непридатні для використання у зв'язку з потенційною загрозою їх забруднення вибухонебезпечними предметами (п. 283.2 ст. 283, п. 288.8 ст. 288, п. 292¹.1 ст. 292¹ Кодексу).

Разом з цим, умови для звільнення від оподаткування платою за землю (земельний податок та/або орендна плата) та єдиним податком четвертої групи, що є основою для ненарахування та несплати МПЗ, відображені в роз'ясненнях, які розміщені на офіційному вебпортал ДПС за посиланнями:

- <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/677608.html> (плата за землю);
- <https://tax.gov.ua/media-tsentr/novini/678890.html> (єдиний податок четвертої групи).

Щодо відображення в податковому обліку з податку на прибуток підприємств сум зменшення податкових зобов'язань з екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, у зв'язку з прийняттям Закону № 3050.

Порядок виправлення платником податку самостійно виявлених помилок, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації, визначено нормами ст. 50 Кодексу.

Відповідно до 50.1 ст. 50 Кодексу у разі якщо у майбутніх податкових періодах (з урахуванням строків давності, визначених ст. 102 Кодексу) платник податків самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявляє помилки, що містяться у раніше поданій ним податковій декларації (крім обмежень, визначених цією статтею), він зобов'язаний надіслати уточнюючий розрахунок до такої податкової декларації за формою чинного на час подання уточнюючого розрахунку.

Платник податків має право не подавати такий розрахунок, якщо відповідні уточнені показники зазначаються ним у складі податкової декларації за будь-який наступний податковий період, протягом якого такі помилки були самостійно (у тому числі за результатами електронної перевірки) виявлені.

Згідно з п. 46.2 ст. 46 Кодексу платник податку на прибуток (крім платників податку на прибуток, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом) подає разом з відповідною податковою декларацією квартальну або річну фінансову звітність у порядку, передбаченому для подання податкової декларації з урахуванням вимог ст. 137 Кодексу.

Фінансова звітність або звіт про фінансовий стан (баланс) та звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про фінансові результати), що подаються відповідно до абзаців першого та другого цього пункту, є додатком до податкової декларації з податку на прибуток підприємств (звіту про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, розрахунку частини чистого прибутку (доходу), дивідендів на державну частку) та її невід'ємною частиною.

Платники податку на прибуток, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським звітом, подають контролюючому органу річну фінансову звітність, яка підлягає оприлюдненню разом з аудиторським звітом у строк не пізніше 10 червня року, наступного за звітним.

Форму Податкової декларації з податку на прибуток підприємств затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 № 897, зі змінами і доповненнями (далі – Декларація).

Отже, фінансова звітність є додатком до Декларації.

У разі виправлення показників у фінансовій звітності, яка є додатком до Декларації, платник податків повинен подати разом з уточненою Декларацією виправлену фінансову звітність.

Згідно з п.п. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Кодексу об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за 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 визначені відповідними положеннями Кодексу.

Положеннями Кодексу не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на суму витрат зі сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Такі витрати відображаються при формуванні фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку.

Порядок виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності підприємства визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 № 137 (зі змінами і доповненнями).

Отже, платник податку, який звільняється від сплати екологічного податку, плати за землю та податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, згідно зі змінами внесеними Законом України від № 3050-IX, має здійснити перерахунок (зменшення) понесених витрат з їх сплати за 2022 рік, і відкоригувати (збільшити) фінансовий результат до оподаткування на суму зайво визнаних витрат згідно з правилами бухгалтерського обліку та:

подати уточнену фінансову звітність за 2022 рік разом з уточнюючою Декларацією за цей рік із зазначенням у доповненні до неї пояснення щодо сутності внесених змін у разі коригування зайво визнаних витрат шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування у звіті про фінансові результати за 2022 рік;

або

відобразити відкоригований (збільшений) фінансовий результат у Декларації за півріччя 2023 року (у разі використання платником квартального звітного періоду з податку на прибуток підприємств у 2023 році) або у Декларації за 2023 рік (у разі використання платником річного звітного періоду з податку на прибуток підприємств у 2023 році) у разі коригування зайво визнаних витрат шляхом збільшення фінансового результату до оподаткування у звіті про фінансові результати за звітні періоди 2023 року.

При цьому, відповідно до п. 69.1 підрозд. 10 розд. XX Кодексу у разі самостійного виправлення платником податків, з дотриманням порядку, вимог та обмежень, визначених ст. 50 Кодексу, помилок, що призвели до заниження податкового зобов'язання у звітних (податкових) періодах, що припадають на період дії воєнного стану (в тому числі і за звітний період 2022 рік), такі платники звільняються від нарахування та сплати штрафних санкцій, передбачених п. 50.1 ст. 50 Кодексу, та пені.