



Державна податкова
служба України

Головне управління ДПС у Чернігівській області

**Питання – відповіді щодо єдиного податку четвертої групи
(юридичні особи) та мінімального податкового зобов'язання
(далі – МПЗ)**

1. Фермерське господарство (далі – ФГ) використовує у своїй діяльності земельні ділянки, які знаходяться у власності, оренді або постійному користуванні члена ФГ на підставі статті 12 Закону України «Про фермерське господарство», тобто без укладення договору оренди. Цільове призначення ділянки: для ведення ФГ. Хто має сплачувати МПЗ щодо цієї земельної ділянки: ФГ як юрособа чи член ФГ як фізособа?

Оскільки державна реєстрація договору оренди між ФГ та його членом відсутня, МПЗ виникає саме у члена ФГ – фізичної особи як у власника земельної ділянки сільськогосподарського призначення.

У разі відсутності державної реєстрації переходу права власності або права користування, у тому числі оренди, емфітевзису, суборенди, на земельну ділянку, віднесену до сільськогосподарських угідь, від одного власника, орендаря, користувача на інших умовах (у тому числі на умовах емфітевзису) до іншого власника, орендаря, користувача на інших умовах (у тому числі на умовах емфітевзису) протягом календарного року МПЗ щодо такої земельної ділянки визначається для попереднього власника, орендаря, користувача на інших умовах (у тому числі на умовах емфітевзису) на загальних підставах за податковий (звітний) рік (*прим. 1*).

[1]. Пункт 38¹.4 статті 38¹ ПКУ.

2. Чи враховуються у зменшення МПЗ суми податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) та військовий збір (далі – ВЗ), сплачені з доходів від трудової участі та дивідендів членів ФГ?

До суми сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок відносяться, зокрема, податок на доходи фізичних осіб та військовий збір з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником податку у трудових або цивільно-правових відносинах (крім доходів, які сплачені за придбання товарів у фізичних осіб), з доходів за договорами оренди, суборенди, емфітевзису земельних ділянок сільськогосподарського призначення (*прим. 2 та 3*).

Відповідно до статті 27 Закону України «Про фермерське господарство» трудові відносини у ФГ базуються на основі праці його членів. У разі виробничої потреби ФГ має право залучати до роботи в ньому інших громадян за трудовим договором (контрактом). Трудові відносини членів ФГ регулюються Статутом, а осіб, залучених до роботи за трудовим договором (контрактом), – законодавством України про працю.

Членами ФГ не можуть бути особи, які працюють у ньому за трудовим договором (контрактом).

Сума ПДФО та ВЗ, сплаченого з доходу, який виплачується члену ФГ пропорційно його трудової участі в діяльності ФГ, враховується при визначенні МПЗ.

При отриманні інших доходів (у тому числі з дивідендів) фізичною особою, яка не перебуває з платником податку у трудових або цивільно-правових відносинах, сума ПДФО та ВЗ сплаченого з такого доходу не враховується при визначенні МПЗ.

[2] підпункт 141.9.2 пункту 141.9 статті 141 ПКУ;

[3] пункти 297¹.2 – 297¹.5 статті 297¹ ПКУ.

3. За 2022 рік орендна плата за земельну ділянку нарахована і виплачена фізичній особі у 2023 році. Чи можна включити у зменшення МПЗ за 2023 рік ПДФО та ВЗ, утримані з такої орендної плати?

Оскільки ПДФО та ВЗ та орендна плата за земельну ділянку була сплачена в 2023 році, суб'єкт господарювання має право включити таку суму ПДФО та ВЗ у рахунок МПЗ за 2023 рік.

При розрахунку МПЗ включається, зокрема, сума сплаченого податку на доходи фізичних осіб та військовий збір з доходів фізичних осіб за договорами оренди, суборенди, емфітевзису земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, за податковий (звітний) рік (прим.4).

[4]. Пункт 297¹.1 статті 297¹ ПКУ.

4. Сільськогосподарське підприємство є платником єдиного податку третьої групи, у 2022 році земельні ділянки знаходилися на території активних бойових дій. Земельні ділянки орендує як у фізичних осіб, так і у територіальної громади. Як визначити період, протягом якого підприємство звільнене від нарахування МПЗ: з 1 січня по 31 грудня 2022 року (як для фізичних осіб) чи з 1 березня по 31 грудня (як для юридичних осіб)?

Не нараховується та не сплачується загальне мінімальне податкове зобов'язання 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 та фізичних осіб – підприємців.

Сума МПЗ за земельні ділянки (земельні частки (паї), визначені підпунктом 69.15 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ ПКУ, визначається пропорційно кількості місяців, коли такі земельні ділянки (земельні частки (паї) підлягали оподаткуванню платою за землю або єдиним податком четвертої групи.

Платники податків, які до дати набрання чинності Законом України «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» визначили та задекларували в податковій звітності МПЗ за 2022 – 2023 роки за земельні ділянки, що розташовані на територіях, визначених

абзацом першим підпункту 69.15 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ ПКУ, мають право відкоригувати нараховані за 2022 – 2023 роки суми загального мінімального податкового зобов'язання шляхом подання в порядку, визначеному Кодексом, уточнюючих податкових декларацій (прим.5).

[5]. Підпункт 69.15 пункту 69 підрозділу 10 розділу ХХ ПКУ.

5. Договір емфітевзису укладений у 2019 році. Уся сума по договору виплачена у 2019 році. Чи можна, починаючи із 2022 року, щорічно враховувати у зменшення МПЗ суми ПДФО та ВЗ, які утримані та сплачені у 2019 році, пропорційно сумі нарахованої амортизації?

У разі використання земельної ділянки на праві емфітевзису ПДФО та ВЗ, сплачені під час здійснення виплат за таким договором емфітевзису, щорічно враховуються у частці, розрахованій пропорційно до річної суми нарахованої амортизації на нематеріальний актив у вигляді права користування земельною ділянкою за договором емфітевзису (прим. 6).

Таким чином, враховувати можна.

[6]. Пункт 297.6 статті 297 ПКУ.

6. Податки (єдиний податок, податок на прибуток) за останній звітний період 2022 року сплачуються у 2023 році (по строку сплати, визначеному ПКУ). За який рік такі податки слід включити у зменшення МПЗ: за 2022 чи за 2023?

За 2023 рік.

7. Юридична особа орендує земельну ділянку, віднесену до сільськогосподарських угідь, яка знаходиться у власності фізичної особи та знаходиться у межах населеного пункту. Чи повинна юридична особа визначати МПЗ за таку ділянку?

Оскільки ділянка знаходиться у власності фізичної особи та за умови відсутності державної реєстрації переходу права власності або права користування юридична особа не визначає МПЗ по такій земельній ділянці.

Водночас, слід звернути увагу, що МПЗ також не визначається, зокрема, щодо земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, які належать фізичним особам на праві власності та/або на праві користування та станом на 1 січня 2022 року знаходилися у межах населених пунктів (прим. 7).

[7]. Пункт 38¹.2 статті 38¹ ПКУ

8. Земельна ділянка сільськогосподарського підприємства у 2022 році знаходилася на території активних бойових дій, тобто воно звільняється від сплати МПЗ за період із 1 березня по 31 грудня 2022 року. При визначенні МПЗ за січень – лютий 2022 року які податки враховувати у зменшення МПЗ: сплачені тільки у січні – лютому чи сплачені протягом усього 2022 року?

При розрахунку МПЗ включається, зокрема, загальна сума сплачених платником єдиного податку 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, та визначених відповідно до пунктів 297¹.2, 297¹.3, 297¹.4 або 297¹.5 статті 297¹ витрат на оренду земельних ділянок (загальна сума сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок) протягом податкового (звітного) року (прим. 8).

[8]. Пункт 297¹.1 статті 297¹ ПКУ.

9. Чи можуть оштрафувати платника податків за заниження МПЗ за 2022 рік, якщо помилка буде виявлена під час податкової перевірки – документальної чи камеральної?

Штрафні санкції, передбачені статтею 123 ПКУ при визначенні податкових зобов'язань платників податків з урахуванням МПЗ за 2022 рік, а також штрафні санкції, передбачені статтею 124 ПКУ за несвоєчасну сплату узгодженого податкового зобов'язання з податку на доходи фізичних осіб, розрахованого контролюючим органом з урахуванням загального МПЗ за 2022 рік, не застосовуються (прим. 9).

[9]. Пункт 65 підрозділу 10 розділу ХХ ПКУ.

10. Згідно з договором оренди орендна плата складає 8 відсотків нормативної грошової оцінки земельної ділянки. Наказом керівника у 2023 році вирішено виплатити орендодавцям орендну плату у розмірі 12 НГО. Чи будуть ПДФО та ВЗ, сплачені з такої орендної плати в повному обсязі, враховуватися у зменшення МПЗ?

У разі якщо відповідно до наказу по підприємству здійснюється виплата орендної плати орендодавцям – фізичним особам за передані ними в користування платнику МПЗ земельні ділянки у розмірі, більшому ніж передбачено відповідним договором оренди, і при цьому вся така виплата відображена в реєстрах бухгалтерського обліку, оподатковується та відображається у звітності за правилами, встановленими для орендної плати, то сплачені з неї суми ПДФО та ВЗ можуть бути враховані під час визначення МПЗ.

11. Підприємство в 2022 році було платником єдиного податку четвертої групи. З 01 квітня 2022 перейшло на єдиний податок третьої групи зі ставкою 2 відсотки. З 01 серпня 2023 відповідно до Закону України від 30.06.2023 № 3219 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України щодо особливостей оподаткування у період дії воєнного стану» автоматично повинно повернутись на сплату єдиного податку четвертої групи. Землі, що використовує підприємство, знаходяться на тимчасово окупованій території. В зв'язку з цим виникає питання щодо механізму автоматичного переходу: чи повинно підприємство подати податкову декларацію на 2023 рік загальну та звітну, а потім уточнену із нульовим нарахуванням податку?

чи враховується обов'язкова 75 відсотків частка власного сільгоспвиробництва за підсумками 2022 року при такому автоматичному поверненні. І якщо немає 75 відсотків частки, то потрібно перейти на загальну систему оподаткування?

Особливості переходу суб'єктів господарювання, які використовували особливості оподаткування спрощеної системи оподаткування на

період дії воєнного, надзвичайного стану в Україні, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування, передбачено пунктом 9¹ підрозділу 8 розділу XX ПКУ. Платники єдиного податку третьої групи, які станом на 31 липня 2023 року використовували особливості оподаткування, встановлені пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ, та не відмовилися від їх використання самостійно, з 1 серпня 2023 року автоматично вважаються такими, що застосовують систему оподаткування, на якій такі платники податку перебували до обрання особливостей оподаткування, передбачених пунктом 9 підрозділу 8 розділу XX ПКУ (прим. 10).

Таким чином, оскільки до переходу на особливості оподаткування (у I кварталі 2022 року) платник перебував на четвертій групі єдиного податку, платник автоматично з 01 серпня 2023 року (у 2023 році) вважається платником єдиного податку четвертої групи. При цьому з метою своєчасного декларування податкових зобов'язань платнику податків необхідно:

подати до 30 жовтня 2023 (включно) загальну та звітну(і) податкові декларації платника єдиного податку четвертої групи на поточний 2023 рік (за період з 01.08.2023 по 31.12.2023) до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням та місцем розташування земельної(их) ділянки(ок). У складі таких Декларацій на поточний 2023 рік подається, зокрема, Додаток 3 «Розрахунок загального мінімального податкового зобов'язання за податковий (звітний) рік» (далі – Додаток 3) як невід'ємна частина податкової декларації платника єдиного податку четвертої групи. При цьому якщо розрахунок загального МПЗ за податковий (звітний) 2022 рік здійснювався в складі податкової декларації платника єдиного податку третьої групи на період дії воєнного, надзвичайного стану в Україні за грудень 2022 року, то показники Додатка 3 до податкової декларації платника єдиного податку четвертої групи не заповнюються (в паперовому вигляді проставляються прочерки); сплатити єдиний податок за III квартал 2023 року – до 30 жовтня 2023 (включно) та IV квартал 2023 року – до 30 січня 2024 (включно).

[10]. Підпункт 9^{1.1} пункту 9¹ підрозділу 8 розділу XX ПКУ.

12. Підприємство – платник єдиного податку четвертої групи знаходиться на території активних бойових дій. При поданні уточнюючої декларації за 2022 рік, як розрахувати суму єдиного податку за січень – лютий:

виходячи із пропорції сплати, передбаченої підпунктом 295.9.2 пункту 295.9 статті 295 ПКУ, тобто 10 відсотків річної суми поділити на 3 місяці і помножити на 2 місяці;

чи річну суму єдиного податку поділити на 365 днів і помножити на кількість днів за січень – лютий?

Платники єдиного податку четвертої групи самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 01 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік (прим. 11).

Сплачують податок щоквартально протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу, у таких розмірах:

у I кварталі – 10 відсотків;
у II кварталі – 10 відсотків;
у III кварталі – 50 відсотків;
у IV кварталі – 30 відсотків (прим.12).

Враховуючи зазначене, у разі подання уточнюючого розрахунку за 2022 рік для розрахунку єдиного податку за січень – лютий 2022 року необхідно всю річну суму єдиного податку поділити на 12 місяців та помножити на 2 місяці.

[11]. Підпункт 295.9.1 пункту 295.9 статті 295 ПКУ;

[12]. Підпункт 295.9.2 пункту 295.9 статті 295 ПКУ.

13. При поданні уточнюючої декларації платника єдиного податку четвертої групи протягом звітного (2023 року) року у зв'язку із збільшенням або зменшенням об'єкту оподаткування, як заповнювати Додаток 3 за 2022 рік до такої декларації: подавати з тими ж даними, що були зазначені у загальній (звітній) декларації, чи подавати пустий Додаток?

В уточнюючій декларації платника єдиного податку четвертої групи відображаються правильні показники у повному обсязі, тобто подавати з тими ж даними.

14. Як заповнювати рядки 02-03 Додатку 3 до звітної декларації платника єдиного податку четвертої групи? Тобто чи враховувати тільки податки, сплачені на відповідній територіальній громаді, чи загальну суму сплачених підприємством податків потрібно розподіляти пропорційно площі сільгоспугідь, розташованих у відповідній громаді?

У звітних деклараціях зазначається загальна сума сплачених податків, розподілена пропорційно площі сільгоспугідь, розташованих у відповідній громаді.

Платники єдиного податку – власники, орендарі, користувачі на інших умовах (у тому числі на умовах емфітевзису) земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, а також голови сімейних фермерських господарств, у тому числі щодо земельних ділянок, що належать членам такого сімейного фермерського господарства та використовуються таким сімейним фермерським господарством, зобов'язані подавати додаток з розрахунком загального мінімального податкового зобов'язання у складі податкової декларації за податковий (звітний) рік (прим. 13).

У такому додатку, зокрема, зазначаються:

кадастрові номери земельних ділянок, які використовуються такими платниками для здійснення підприємницької діяльності, та для яких визначається мінімальне податкове зобов'язання, їх нормативна грошова оцінка та площа таких земельних ділянок;

сума загального мінімального податкового зобов'язання, сума мінімального податкового зобов'язання щодо кожної земельної ділянки.

При позитивному значенні різниці між сумою загального мінімального податкового зобов'язання та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок платник єдиного податку четвертої групи зобов'язаний збільшити визначену в податковій декларації за наступний за звітним

податковий (звітний) рік суму єдиного податку, що підлягає сплаті до бюджету, на суму такого позитивного значення.

Для платників єдиного податку четвертої групи сума такого збільшення розподіляється між відповідними місцевими бюджетами та перераховується пропорційно частці земельних ділянок сільськогосподарського призначення, розташованих на території відповідної територіальної громади, у загальній площі таких земельних ділянок, власником або користувачем яких є платник податку (прим. 14).

Тобто, платники єдиного податку четвертої групи (юридичні особи) розраховують МПЗ в цілому по платнику та у разі виникнення позитивного значення розподіляють суму такого збільшення між відповідними місцевими бюджетами та перераховують пропорційно частці земельних ділянок сільськогосподарського призначення, розташованих на території відповідної територіальної громади, у загальній площі таких земельних ділянок.

[13] пункт 297.1 статті 297 ПКУ

[14] пункт 297.7 статті 297 ПКУ

Детальніше на вебпорталі ДПС України за посиланням:
<https://tax.gov.ua/nove-pro-podatki--novini-/725465.html>

Контакт-центр ДПС України: 0-800-501-007. Сервіс "Пульс" 0800-501-007.
Вебпортал ДПС: <https://tax.gov.ua/>, субсайт Головного управління ДПС
у Чернігівській області: <https://ch.tax.gov.ua/>.
14000, Чернігів, вул. Ремісника, 11, тел.: (0462) 652-300