

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 06.03.2024 р. № 1177/ІПК/99-00-04-03-03 ІПК

Державна податкова служба України за результатами розгляду звернення Товариства про надання індивідуальної податкової консультації щодо окремих питань розрахунку мінімального податкового зобов'язання (далі - МПЗ) та керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі - Кодекс), у межах компетенції повідомляє.

Товариство є платником єдиного податку четвертої групи. З 2018 року підприємство заключило з фізичними особами договори оренди земельних паїв і займається вирощуванням і реалізацією власної продукції. Крім того, для зберігання вирощеної сільгосппродукції Товариство орендує у фізичної особи складські приміщення та сплачує податок на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) і військовий збір (далі – ВЗ) з доходів, отриманою цією особою.

Враховуючи вищезазначене, платник податків просить надати індивідуальну податкову консультацію з наступних питань:

- 1. Якщо Товариство орендує складське приміщення для зберігання вирощеної власної продукції у фізичної особи і нараховує і сплачує ПДФО і ВЗ з цієї послуги, чи буде ця операція цивільно-правовими відносинами і чи можна ці податки включати до розрахунку МПЗ (код рядка 02.05 та 02.06 Розрахунку МПЗ)?*
- 2. Якщо Товариство частково нараховує суми паїв 31.12.2022 за 2022 рік, а сплачує податки в січні 2023 року, в терміни, передбачені Кодексом, в розрахунок якого періоду треба включити ці видатки (код рядку 02.7 та 02.8 Розрахунку МПЗ)?*
- 3. Яку суму єдиного податку (код рядку 02.1 Розрахунку МПЗ) треба враховувати – фактично сплачену у 2022 році (IV квартал 2021 р., сплачений в січні 2022 р і 1,2,3 кварталі 2022 року), чи фактично нарахований за 2022 рік і частково сплачений в січні 2023 року за 2022 рік?*

Щодо першого-третього питання

Договірні відносини, які виникають між орендарем та орендодавцем, регулюються Господарським кодексом України (далі — ГКУ).

Відповідно до частини першої статті 283 ГКУ за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у володіння та користування майно для здійснення господарської діяльності.

Істотними умовами договору оренди є: об'єкт оренди (склад і вартість майна з урахуванням її індексації); строк, на який укладається договір оренди; орендна плата з урахуванням її індексації; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу (частина перша статті 284 ГКУ).

Орендна плата — це фіксований платіж, який орендар сплачує орендодавцю незалежно від наслідків своєї господарської діяльності. Розмір орендної плати може бути змінений за погодженням сторін, а також в інших випадках, передбачених законодавством (частина перша статті 286 ГКУ).

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються Кодексом.

Поняття МПЗ визначено підпунктом 14.1.114-2 пункту 14.1 статті 14 Кодексу – це 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 мінімальних податкових зобов'язань, визначених щодо кожної із земельних ділянок, право користування якими належить одній юридичній або фізичній особі, у тому числі фізичній особі - підприємцю, є загальним мінімальним податковим зобов'язанням.

Тобто, МПЗ не є окремим податком, а визначає граничний обсяг податків, які мають сплатити за 1 га сільгоспугідь власники та/або користувачі сільгоспугідь.

МПЗ визначається за період володіння (користування) земельною ділянкою, який припадає на відповідний податковий (звітний) рік (підпункт 38¹.1.4 пункту 38¹.1 статті 38¹ Кодексу).

Згідно пунктом 38¹.3 статті 38¹ Кодексу у разі передачі земельних ділянок в оренду (суборенду), емфітевзис або інше користування мінімальне податкове зобов'язання визначається для орендарів, користувачів на інших умовах таких земельних ділянок у порядку, визначеному цим Кодексом.

Правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку встановлені главою 1 розділу XIV Кодексу.

Відповідно до пункту 291.3 статті 291 глави 1 розділу XIV Кодексу юридична особа чи фізична особа - підприємець може самостійно обрати спрощену систему оподаткування, якщо така особа відповідає вимогам, встановленим цією главою. А для сільськогосподарських товариств, юридичних осіб незалежно від організаційно – правової форми, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює, або перевищує 75 відсотків, запроваджено спеціальний податковий режим спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, а також справляння єдиного податку - четверта група, відповідно до підпункту 4 пункту 291.4 статті 291 розділу XIV Кодексу.

Нормами пункту 292¹.1 статті 292 Кодексу встановлено, що об'єктом оподаткування для платників єдиного податку четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

При цьому, з 2022 року статтею 297¹ Кодексу визначені особливості визначення загального мінімального податкового зобов'язання платників єдиного податку четвертої групи.

Відповідно до пункту 297¹.1 статті 297¹ Кодексу платники єдиного податку - власники, орендарі, користувачі на інших умовах (в 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 МПЗ у складі податкової декларації за податковий (звітний) рік.

У такому додатку, зокрема, зазначається різниця між сумою загального МПЗ та загальною сумою сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок.

Для платників єдиного податку четвертої групи (юридичних осіб та фізичних осіб - підприємців, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону №973-IV) 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 (пункт 297¹.5 статті 297¹ Кодексу).

До суми сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок відносяться, зокрема, ПДФО та ВЗ з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником податку у трудових або цивільно-правових відносинах (крім доходів, сплачених за придбання товарів у фізичних осіб), з доходів за договорами оренди, суборенди, емфітевзису земельних ділянок сільськогосподарського призначення.

При цьому, згідно пункту 297¹.5 статті 297¹ Кодексу у сумі сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок не враховуються помилково та/або надміру сплачені у податковому (звітному) році суми податків, зборів, платежів.

Таким чином, до суми сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок відносяться ПДФО та ВЗ з доходів фізичних осіб, які перебувають з платником податку у трудових або цивільно-правових відносинах, реалізація яких пов'язана із трудовою діяльністю фізичних осіб. Суми ПДФО та військового збору з доходів фізичних осіб в рамках договорів оренди складських приміщень (нерухомості) не підлягають врахуванню при визначенні МПЗ.

Порядок оподаткування доходу від надання нерухомості в оренду (суборенду, емфітевзис), житловий найм (піднайм) визначено пунктом 170.1 статті 170 Кодексу, згідно з підпунктом 170.1.2 пункту 170.1 статті 170 Кодексу якого податковим агентом платника податку орендодавця під час нарахування доходу від надання в оренду об'єктів нерухомості, інших, ніж зазначені в підпункті 170.1.1 пункту 170.1 статті 170 Кодексу (включаючи земельну ділянку, що знаходиться під такою нерухомістю, чи присадибну ділянку), є орендар.

Відповідно до підпункт 170.1.4 пункт 170.1 статті 170 Кодексу доходи, зазначені, зокрема у підпункті 170.1.2 пункті 170.1 статті 170 Кодексу, оподатковуються податковим агентом під час їх нарахування (виплати) заставкою 18 відсотків, визначеною пунктом 167.1 статті 157 Кодексу.

Також вказаний дохід є об'єктом оподаткування ВЗ (підпункт 1.2 п. 16¹ підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу).

Ставка військового збору становить 1,5 відсотки об'єкта оподаткування, визначеного підпунктом 1.2 пункту 16¹ підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу (підпункт 1.3 пункт 16¹ підрозділу 10 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу).

При цьому особи, які відповідно до Кодексу мають статус податкових агентів, визначення якого наведено у підпункті 14.1.180 пункту 14.1 статті 14 Кодексу, зобов'язані своєчасно та повністю нараховувати, утримувати і сплачувати (перераховувати) до бюджету ПДФО, ВЗ з доходу, що виплачується на користь платника податку та оподатковується до або під час такої виплати за її рахунок (підпункт «а» пункту 176.2 статті 176 Кодексу).

Отже, дохід у вигляді орендної плати від надання нерухомості в оренду, який виплачується Товариством (орендарем) на користь фізичної особи включається до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу та оподатковується ПДФО та ВЗ на загальних підставах під час його нарахування.

Слід зазначити, якщо оподатковуваний дохід нараховується податковим агентом, аленевиплачується (ненадається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені Кодексом для місячного податкового періоду (підпункт 168.1.5 пункту 168.1 статті 165 Кодексу).

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, ПДФО сплачується (перераховується) до бюджету протягом трьох операційних днів з дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання) (підпункт 168.1.4 пункту 168.1 статті 168 Кодексу).

Що стосується сум ПДФО та ВЗ з доходів за договорами оренди земельних ділянок (паїв), то враховуючи вимоги пункту 297¹.5 статті 297¹ Кодексу щодо не врахування помилково та/або надміру сплачені у податковому (звітному) році суми податків, зборів, платежів при розрахунку МПЗ, в умовах визначених Товариством у зверненні, такі суми не можуть бути враховані під час розрахунку МПЗ за 2022 рік, оскільки такі суми нараховані у 2022 році, проте не сплачені у цьому звітному періоді. При цьому, така сума може бути врахована під час розрахунку МПЗ за 2023 рік в межах нарахованих сум податків і зборів.

Слід зазначити, що кожен конкретний випадок має розглядатись з урахуванням всіх суттєвих обставин здійснення та первинних документів.

Додатково повідомляємо, що відповідно до підпункту 69.9 пункту 69 розділу ХХ «Перехідні положення» Кодексу тимчасово, до 1 серпня 2023 року, для платників податків та контролюючих органів зупинявся перебіг строків, визначених податковим

законодавством та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 Кодексу).