

Пропозиції
Державної податкової служби України
до проекту Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу
України та інших законодавчих актів України щодо детінізації
виробництва сільськогосподарської продукції”,
внесеного на розгляд Верховної Ради України народними депутатами
України Сольським Миколою, Холодовим Андрієм та іншими
(35 депутатів),

реєстраційний номер 3131 від 27.02.2020

перше читання

1. Проект Закону України „Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо детінізації виробництва сільськогосподарської продукції” (далі – законопроект) Державною податковою службою України підтримується за умови врахування таких пропозицій.

2. Законопроектом, зокрема, пропонується внести зміни до Податкового кодексу України (далі – Кодекс) з метою запровадження для власників та користувачів земельних ділянок сільськогосподарського призначення оподаткування доходів, отриманих від такої землі, з огляду на поставлене податкове зобов'язання.

Механізм оподаткування доходів власників та користувачів земельних ділянок сільськогосподарського призначення полягатиме в порівнянні податків, сплачених фізичними або юридичними особами у зв'язку з використанням належних ним чи орендованих земельних ділянок та поставленого податкового зобов'язання. Якщо поставлене податкове зобов'язання виявиться більшим за фактично сплачені податки, пов'язані з використанням землі, то до бюджету сплачуватиметься саме розмір такого поставленого зобов'язання.

Щодо податку на прибуток підприємств

Законопроектом передбачається, що юридична особа – платник податку на прибуток підприємств сплачує у складі цього податку поставлене податкове зобов'язання, яке визначається за відповідною формулою з урахуванням нормативної грошової оцінки земельних ділянок та їх площі.

Запропонованою у законопроекті редакцією пункту 141.9 статті 141 Кодексу передбачається:

порівняння розрахованого суб'єктом загального поставленого податкового зобов'язання та суми сплачених ним податків та інших платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або орендою земельних ділянок, зокрема податку на прибуток від реалізації власної сільськогосподарської продукції;

нарахування та сплата прибутку суб'єктами – власниками земельних ділянок сільськогосподарського призначення від здійснення іншої діяльності, яка не пов'язана з використанням таких земельних ділянок, за правилами цього Кодексу.

Слід зазначити, що ні правилами бухгалтерського обліку, ні розділом III Кодексу не передбачено окремого визначення фінансового результату до оподаткування, об'єкта оподаткування та суми податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств від діяльності з виробництва та реалізації власної сільськогосподарської продукції та/або оренди земельних ділянок і від здійснення іншої діяльності.

Результати таких видів діяльності поряд з будь-якими іншими видами діяльності платника враховуються у складі єдиного фінансового результату до оподаткування згідно з правилами бухгалтерського обліку та відповідно при визначенні єдиного об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств.

Таким чином, платник податку на прибуток не зможе розрахувати різницю між сумою загального поставленого податкового зобов'язання і сумою сплачених таким суб'єктом податків та інших платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або орендою земельних ділянок, а також суму прибутку по інших видах діяльності та визначити суму податкового зобов'язання до сплати.

Враховуючи вищевикладене, пропонуємо у запропонованій законопроектном редакції пункту 141.9 Кодексу виключити абзаци десятий та дев'ятнадцятий.

Щодо податку на доходи фізичних осіб

Законопроектном визначається, що поставлене податкове зобов'язання – мінімальне податкове зобов'язання фізичної або юридичної особи – власника, постійного користувача, користувача на інших умовах, орендаря (у тому числі на умовах емфітевзису) земельних ділянок сільськогосподарського призначення (крім несільськогосподарських угідь), земельних часток (паїв) як виділених, так і не виділених у натурі, крім земельних ділянок, визначених підпунктом 165.1.24 пункту 165.1 статті 165 Кодексу, яке визначається відповідно до пункту 170.14 статті 170 Кодексу.

Відповідно до запропонованої нової редакції підпункту 170.14.1 пункту 170.14 статті 170 Кодексу загальне поставлене податкове зобов'язання визначається контролюючим органом, зокрема, якщо доходи від реалізації власної сільськогосподарської продукції були отримані виключно від податкових агентів або якщо платник податку отримав доходи від осіб, які не є податковими агентами, та не подав річну податкову декларацію.

Чинні норми Кодексу не передбачають надання особами, які не є податковими агентами, до контролюючих органів інформації про виплачені доходи фізичним особам.

Крім того, відповідно до пункту 49.2 статті 49 Кодексу платники податків зобов'язані подавати звітність лише за звітні періоди, у яких виникають об'єкти оподаткування.

Підпунктом 170.14.2 пункту 170.14 статті 170 Кодексу встановлюються випадки, коли поставлене податкове зобов'язання щодо земельних ділянок не визначається.

При цьому законопроект чітко не визначає, чи нараховується поставлене податкове зобов'язання фізичним особам щодо земельних ділянок, які фактично не обробляються, або вирощена сільськогосподарська продукція споживається власником та не продається іншим особам (доходи від продажу не отримуються).

Таким чином, законопроект потребує доопрацювання в частині визначення всіх випадків нарахування чи ненарахування поставленого податкового зобов'язання фізичним особам, зокрема, у випадках фактичного необроблення земельних ділянок власником, неотримання доходів від реалізації сільськогосподарської продукції, нарахування контролюючими органами тільки за наявності податкової інформації щодо отримання доходів не від податкових агентів тощо. При цьому також доцільно визначити, ким і на підставі яких документів (відомостей) буде надаватись інформація щодо оброблення чи необроблення земельних ділянок, отримання чи неотримання доходів.

Підпунктом 170.14.5 пункту 170.14 статті 170 Кодексу пропонується встановити, що нарахування загального поставленого податкового зобов'язання фізичним особам у встановлених випадках проводиться контролюючими органами за місцем їх податкової адреси, які до 01 липня року, наступного за звітним, надсилають (вручають) платнику податкове повідомлення-рішення.

Такі податкові повідомлення-рішення повинні містити відповідні платіжні реквізити, зокрема органів місцевого самоврядування за місцезнаходженням земельних ділянок.

Таким чином, законопроект потребує доопрацювання в частині визначення порядку та місця сплати запропонованого податкового зобов'язання – загальною сумою поставленого податкового зобов'язання за своєю податковою адресою чи окремими сумами за місцезнаходженням кожної земельної ділянки.

Також визначається, що у разі згоди платника податку з розрахованим контролюючим органом зобов'язанням такий платник податку зобов'язаний сплатити суму податку в порядку та строки, визначені Кодексом для сплати податку на доходи фізичних осіб.

Норми Кодексу передбачають різні порядки та строки сплати податку на доходи фізичних осіб, зокрема, при отриманні доходів від операцій з майном – самостійно до посвідчення відповідного договору, до 01 серпня року, що настає за звітним, суму податкового зобов'язання, зазначену в поданій податковій декларації, у разі коли контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання з причин, не пов'язаних з порушенням податкового законодавства, протягом 30 календарних днів, що настають за днем отримання податкового повідомлення-рішення.

У разі якщо платник податку не згоден з наданим контролюючим органом розрахунком податкового зобов'язання, він має право до 15 серпня поточного року звернутися до контролюючого органу для проведення звірки даних.

Запропонований термін для проведення звірки настає після граничного строку сплати податкового зобов'язання, що може призвести до випадків нарахування штрафних санкцій та пені за несплату визначеного контролюючим органом зобов'язання на момент оскарження.

Також законопроектом не визначений порядок перегляду (скасування) направлених податкових повідомлень-рішень у випадку, коли платником податків буде подано до контролюючого органу податкову декларацію після направлення (отримання) податкового повідомлення-рішення.

Отже, у законопроекті необхідно чітко визначити строки сплати податкового зобов'язання та узгодити між собою строки направлення податкових повідомлень-рішень, їх оскарження, проведення звірки тощо.

Також порядок нарахування контролюючими органами загального поставленого податкового зобов'язання фізичним особам не передбачає зменшення його розміру на суму утриманих (сплачених) податків і зборів з доходів, отриманих фізичною особою з використання земельних ділянок.

Зменшення передбачено тільки для випадку розрахунку загального поставленого податкового зобов'язання самостійно платником податків, що не узгоджується з метою законопроекту та призведе до подвійного оподаткування доходів, з яких податки могли бути вже утримані податковими агентами.

Підпунктом 170.14.7 пункту 170.14 статті 170 Кодексу визначається порядок розрахунку загального поставленого податкового зобов'язання платником податку – фізичною особою, яка отримала доходи від продажу власної сільськогосподарської продукції особам, які не є податковими агентами.

Такі особи зобов'язані щороку подавати до річної податкової декларації додаток з розрахунком загального поставленого податкового зобов'язання, що може призвести до різкого збільшення кількості фізичних осіб – декларантів на понад 2 млн осіб на рік, що призведе до збільшення витрат на прийняття декларацій.

У додатку до річної податкової декларації з розрахунком загального поставленого податкового зобов'язання, зокрема, зазначається сума сплачених платником податку за податковий (звітний) рік податків та інших платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції, розрахунок податкового зобов'язання зі сплати земельного податку за звітний рік тощо.

Сума перевищення загального поставленого податкового зобов'язання обчислюється шляхом порівняння розрахованого таким платником загального поставленого податкового зобов'язання, та сум сплачених ним за податковий (звітний) рік податків та інших платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або орендою таких земельних ділянок, а саме:

податку на доходи фізичних осіб та військового збору з доходу від реалізації власної сільськогосподарської продукції;

єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, сплаченого з доходів від реалізації власної сільськогосподарської продукції;

земельного податку з таких земельних ділянок.

Фізична особа протягом року може одночасно отримувати доходи від реалізації власної сільськогосподарської продукції як від податкових агентів, так і від неподаткових агентів.

Законопроект не визначає врахування сплачених податковим агентом податків і зборів з доходів, придбаних у фізичної особи, що призведе до подвійного оподаткування таких доходів.

З доходів, отриманих від неподаткових агентів, фізичною особою сплачуються після подання декларації. Таким чином, під час обрахунку загального поставленого податкового зобов'язання мають враховуватись не тільки суми фактично сплачених платником податку протягом звітного року податків і зборів, а й суми, які сплачені податковими агентами, суми, які підлягають сплаті за результатами річного декларування.

Відповідно до Закону України „Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування” фізичні особи, які реалізують власну сільськогосподарську продукцію, не є окремими платниками єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.

Згідно зі статтею 268 Кодексу нарахування фізичним особам сум земельного податку проводиться контролюючими органами. Отже, у податковій декларації фізична особа може зазначити суми фактично сплаченого земельного податку за звітний рік, а не розрахунок податкового зобов'язання зі сплати земельного податку, як це передбачено законопроектом.

Таким чином, у законопроекті необхідно уточнити перелік податків і зборів, які враховуються при розрахунку фізичною особою загального поставленого податкового зобов'язання, а також перелік відомостей, які відображаються в податковій декларації.

Змінами до підпункту 177.2.1 пункту 177.2 статті 172 Кодексу пропонується визначити порядок розрахунку підприємцями фізичними особами, видами діяльності яких є, у тому числі, виробництво власної сільськогосподарської продукції, загального поставленого податкового зобов'язання.

Сума перевищення загального поставленого податкового зобов'язання над сумою сплачених платником податків та інших платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або орендою земельних ділянок, обчислюється шляхом порівняння розрахованого таким платником загального поставленого податкового зобов'язання, і сум сплачених ним за податковий (звітний) рік податків та інших платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або орендою таких земельних ділянок.

При цьому облік доходів та витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції, ведеться окремо від інших доходів і витрат.

Фізичні особи – підприємці можуть одночасно провадити декілька видів діяльності, у тому числі пов'язані з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції, і використовувати при цьому одні будівлі та споруди, транспортні засоби, устаткування тощо.

Оскільки фізичні особи – підприємці ведуть спрощений облік у книзі обліку доходів та витрат, то на практиці практично неможливо розділити загальні витрати, зокрема, витрати на закупівлю палива й енергії, будівельних

матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів, послуг зв'язку, реклами, плати за розрахунково-касове обслуговування, на оплату оренди, ремонту та експлуатації майна, що використовується в господарській діяльності, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) тощо, між доходами, отриманими від різних видів діяльності.

Таким чином, законопроект потребує доопрацювання в частині визначення розподілу витрат, переліку податків і зборів, які враховуються при визначенні поставленого податкового зобов'язання.

Щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності

Законопроектом передбачено запровадження для сільськогосподарських товаровиробників платників єдиного податку четвертої групи (фізичних осіб – підприємців та юридичних осіб) поставленого податкового зобов'язання, яке визначається за відповідною формулою з урахуванням нормативної грошової оцінки земельних ділянок та їх площі.

Зокрема, законопроектом запропоновано доповнити главу 1 „Спрощена система оподаткування, обліку та звітності” розділу XIV „Спеціальні податкові режими” Кодексу статтею 297¹ „Особливості нарахування, сплати та подання звітності платниками єдиного податку – сільськогосподарськими товаровиробниками”.

Запропонованою редакцією статті 297¹ Кодексу передбачається:

порівняння суми загального поставленого податкового зобов'язання та суми сплачених платником єдиного податку за податковий (звітний) рік податків та інших платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або орендою земельних ділянок;

нарахування та сплата до бюджету суми перевищення загального поставленого податкового зобов'язання над сумою сплачених податків, зборів та інших платежів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції, обчисленої відповідно до цього пункту.

Зауважуємо, що потребує врегулювання на законодавчому рівні, до якого виду податку належить сума податкового зобов'язання, яке підлягає сплаті платником єдиного податку четвертої групи, обчислене відповідно до статті 297¹ Кодексу.

При цьому у разі визначення законопроектом зазначеного податкового зобов'язання, яке підлягає сплаті платниками єдиного податку четвертої групи, як єдиний податок, зазначена норма потребує узгодження в частині визначення об'єкта оподаткування єдиним податком, бази оподаткування, порядку обчислення єдиного податку, які встановлені главою 1 розділу XIV Кодексу для платників єдиного податку четвертої групи.

Слід зазначити, що законопроектом передбачено можливість переходу платників податників єдиного податку четвертої групи на іншу групу.

Зокрема, для суб'єктів господарювання юридичних осіб – на третю групу спрощеної системи оподаткування.

Водночас для цієї категорії платників не передбачено застосування поставленого податкового зобов'язання.

З огляду на викладене у разі запровадження запропонованої норми є ризик застосування окремими категоріями платників податків, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, схем мінімізації податкових зобов'язань, у разі переходу платників єдиного податку четвертої групи спрощеної системи оподаткування на третю групу.

Враховуючи вищевикладене, законопроект підлягає доопрацюванню в частині запровадження поставленого податкового зобов'язання для платників єдиного податку четвертої групи.

**Голова Державної
податкової служби України**



Олексій ЛЮБЧЕНКО