

ЛІСОСМУГА В ОРЕНДІ У СІЛЬГОСППІДПРИЄМСТВА ОБЛІКОВІ ТА ПОДАТКОВІ МОМЕНТИ

Олег Головка,

консультант з питань бухгалтерського обліку та оподаткування

Лісосмуги в Україні були у жахливому стані. Це зумовлено здебільшого негосподарським ставленням до них. Щоб відновити лісосмуги, законодавець ще два роки тому надав право сільгоспвиробникам брати землі під лісосмугами в оренду. Тож сьогодні поговоримо про те, як аграрію відобразити в обліку взяття в оренду лісосмуг і догляд за ними, а також – які податкові наслідки матимуть такі операції.

ЛІСОСМУГИ В ГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬГОСППІДПРИЄМСТВА

Полезахисні лісосмуги – невід’ємні складові полів. Головна функція лісосмуг – це захист від вивітрювання верхнього шару ґрунту. Також лісосмуги виконують функцію снігозатримання, певним чином регулюють мікроклімат, утворюють стабільні екосистеми та мають ще багато корисних і цінних функцій, в тому числі і щодо підвищення врожайності сільськогосподарських культур.

Отже, лісосмуги відіграють важливу роль у господарській діяльності сільгоспідприємств. Але щоб вони виконували свої функції, їх потрібно доглядати.

До початку 2019 року згідно з Лісовим кодексом України полезахисні лісосмуги належали до лісів й аграрії не мали правових підстав для оновлення лісосмуг та догляду за ними.

Але з початку 2019 року (з набранням чинності Законом України від 10.07.2018 р. № 2498-VIII) землі під лісосмугами були переведені до земель сільгосппризначення й сільгоспвиробники отримали право брати такі землі в оренду. При цьому на орендаторів покладено обов’язки щодо збереження та утримання лісосмуг в належному стані (детально про це див. в «АгроPRO», 2021, № 13, с. 22).

Отже, витрати на оренду лісосмуг, а також на їх обслуговування є витратами, пов’язаними з господарською діяльністю сільгоспідприємства. Виходячи з цього, далі розповімо про вплив таких операцій на бухоблік та оподаткування.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Облік лісосмуги

Отриману в оренду земельну ділянку, на якій знаходиться полезахисна лісосмуга, орендар відображає як отримання в оренду звичайних земельних ділянок. Тобто отриману в оренду лісосмугу відображають на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, зазначеною в договорі оренди, як у грошовому, так і в натуральному вимірах, за видами земель та їх якісними характеристиками (п. 8 П(С)БО 14 «Оренда»). Підставою для зарахування об’єкта оренди на позабалансовий рахунок 01 є акт приймання-передачі, підписаний обома сторонами договору оренди (орендарем та орендодавцем).

Орендні платежі

За користування землею орендар має нарахувати і виплатити орендодавцеві орендну плату. Йдеться про сплату орендної плати за землі комунальної власності.

А, як відомо, орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності – це обов’язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою (пп. 14.1.136 Податкового кодексу України, далі – ПКУ). Тобто орендна плата за землі під лісосмугою є податком, який аграрій має сплатити у бюджет на підставі податкової декларації з плати за землю (детально про нарахування та сплату орендної плати за лісосмуги див. далі в консультації).

Тому нараховуючи щомісяця орендну плату за користування лісосмугою, сільгоспідприємство буде нараховувати податкові зобов’язання і відображати їх за кредитом субрахунку 641 «Розрахунки за податками».

Саму суму орендної плати, що підлягає сплаті у бюджет, слід відображати у складі витрат. При цьому рахунок обліку таких витрат буде залежати від правил формування собівартості виробленої продукції, прописаних у наказі про облікову політику

підприємства.

Тобто такі витрати «осядуть» або на дебеті рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», або на дебеті рахунку 23 «Виробництво». Все залежатиме від того, один чи декілька видів сільгосппродукції вирощується на полі, яке захищає лісосмуга (детально про облік та розподіл загальновиробничих витрат див. в «АгроПРО», 2021, № 11, с. 34 – *ред.*).

Витрати на утримання

Що стосується витрат по догляду за лісосмугами, то якщо йдеться про (п. 8 П(С)БО 14 «Оренда»):

- витрати, які не призводять до збільшення економічних вигід від використання лісосмуги (наприклад, підживлення лісосмуги, обпилювання дерев, знищення шкідників і бур'янів тощо), то такі витрати включаються до витрат звітного періоду. Вони акумулюватимуться або на рахунку 91, або на рахунку 23;
- витрати, які приводять до збільшення майбутніх економічних вигід від використання лісосмуги (наприклад, висадка нових дерев тощо), відображаються як капітальні інвестиції у створення інших необоротних матеріальних активів. Тобто на суму витрат, які понесені на посадку дерев у лісосмузі, слід створити в обліку окремих об'єкт необоротних активів. Для цього спочатку накопичують витрати на посадку дерев на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». А вже після закінчення робіт (під час введення об'єкта поліпшення в експлуатацію) переносять їх на субрахунок 117 «Інші необоротні матеріальні активи» (п. 8 П(С)БО 14). Тобто робиться проводка: Дт 117 – Кт 153. Амортизують такий об'єкт одним із двох методів – прямолінійним або виробничим (п. 27 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Водночас вважаємо, що оскільки сільгоспідприємство висаджує у лісосмузі живі рослини (саджанці), які безпосередньо не дають сільгосппродукцію, то такі активи можна зараховувати не на субрахунок 117, а на субрахунок 108 «Багаторічні насадження». Амортизувати такий актив слід тим способом, який передбачений для нього наказом про облікову політику.

Строк амортизації доцільно встановити виходячи з терміну оренди лісосмуги.

Облік деревини та дров

При догляді за лісосмугою (наприклад, при вирубці сухоостою чи зрубці пошкоджених дерев)

сільгоспідприємство може отримати деревину та дрова. Оскільки такі матеріали зазвичай приносять економічні вигоди від їх використання чи реалізації і їх вартість може бути достовірно визначена, то їх визнають активами підприємства. Отже, ці матеріали слід оприбуткувати на баланс сільгоспідприємства.

Спосіб оцінки деревини (дров) для оприбуткування на баланс залежить від подальшого напрямку їх використання.

Якщо дрова (деревину) збираються продати, то зарахування на баланс здійснюється за чистою вартістю реалізації (Дт 209 «Інші матеріали» – Кт 746 «Інші доходи від звичайної діяльності») (п. 2.12–2.14 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Мінфіну від 10.01.2007 р. № 2).

Нагадаємо, що чиста вартість реалізації – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію (п. 4 П(С)БО 9 «Запаси»).

Тобто дрова (деревину) варто оприбуткувати за очікуваною вартістю їх продажу, зменшеною на витрати, пов'язані з реалізацією (наприклад, рубання, навантаження, перевезення тощо).

Якщо в момент оприбуткування такі витрати визначати проблематично, можна взяти просто очікувану вартість продажу, без урахування ПДВ, наприклад – ціну можливої реалізації дров згідно з прейскурантами цін підприємств, які займаються продажем дров та деревини.

Чисту вартість реалізації визначає комісія, яка ухвалює рішення про вирубку дерев.

Якщо дрова збираються використовувати для власних потреб, то їх зараховують на баланс за ціною можливого використання (Дт 201 «Сировина і матеріали» – Кт 746). Така ціна визначається виходячи з вартості подібних запасів (деревини, дров) за їх наявності на балансі підприємства, але з урахуванням ступеня придатності до експлуатації.

Тобто якщо у сільгоспідприємства вже є на обліку подібні товарно-матеріальні цінності (деревина, дрова), то доцільно оприбутковувати отримані після ліквідації дерев матеріали за аналогічною вартістю. Якщо ж подібних запасів на балансі немає, то вони оприбутковуються за чистою вартістю реалізації.

Оприбуткування на склад дров та деревини, отриманих від розчистки лісосмуг, оформлюється Накладною (внутрішньогосподарського призначення) (сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-8).

ОПОДАТКУВАННЯ

Податок на прибуток

На розмір податку на прибуток отримання лісосмуг в оренду, як і їх повернення, жодним чином не впливає.

Що стосується нарахування орендної плати, то при обчисленні податку на прибуток вона відображається за правилами бухгалтерського обліку (тобто збільшує витрати). Податкових різниць за такими операціями нормами ПКУ не передбачено.

Коли ж йдеться про витрати на утримання лісосмуги, то ті витрати, які відносять до витрат періоду, також відображаються за правилами бухгалтерського обліку без жодних коректив.

Що ж до амортизації витрат, пов'язаних із висадкою нових дерев у лісосмузі (створеного об'єкта основних засобів), то у «високодохідників» (сільгосп підприємств із річним доходом понад 40 млн грн) можуть виникати податкові різниці й лише за умови, що вони застосовують «не податковий» метод амортизації. Тобто такі підприємства при обчисленні податку на прибуток амортизацію зазначеного основного засобу повинні здійснювати в порядку, передбаченому ст. 138 ПКУ.

Єдиний податок IV групи

Оскільки сільгосп підприємство, орендуючи у територіальної громади лісосмугу, фактично орендує землю, на якій вона знаходиться, то відразу виникає запитання: **чи слід таку землю включати до об'єкта оподаткування єдиним податком IV групи?**

Відповідно до п. 292¹.1 ПКУ об'єктом оподаткування для платників єдиного податку IV групи є **площа сільськогосподарських угідь** (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та земель водного фонду.

Як зазначалося вище, з 01.01.2019 р. землі, на яких розташовані полезахисні лісосмуги, належать до земель сільськогосподарського призначення. При цьому статус таких земель – несільськогосподарські угіддя (ст. 22 Земельного кодексу України).

А несільськогосподарські угіддя не є об'єктом оподаткування єдиним податком IV групи. Отже, факт отримання в користування земель під лісосмугами не впливає на розмір податкових зобов'язань з цього податку.

Плата за землю

Коли суб'єкт господарювання бере в оренду землю у органу місцевого самоврядування, він стає платником плати за землю в частині орендної плати (п. 288.2 ПКУ).

Виняток становлять тільки орендовані лісосмуги, що розташовані на тимчасово окупованій території (п. 38.7 підрозд. 10 розд. XX ПКУ). Якщо у вас є такі лісосмуги (що малоімовірно, оскільки в оренду їх почали передавати тільки після 01.01.2019 р.), то за них орендна плата не нараховується та не сплачується у період з 14.04.2014 р. по 31 грудня року, в якому буде завершено проведення АТО та/або ООС.

Правила розрахунку орендної плати за лісосмуги такі самі, як і у випадку оренди будь-яких інших земель комунальної чи державної власності. Тобто розмір плати розраховується на підставі укладеного з органом місцевого самоврядування (територіальною громадою) договору оренди.

Щоб розрахувати орендну плату, слід перемножити значення трьох величин:

- площу земельної ділянки, отриманої в оренду;
- нормативно-грошову оцінку (НГО) такої ділянки, проіндексовану за загальними правилами;
- ставку орендної плати.

Площа землі і ставка орендної плати зазначаються в договорі оренди.

Що стосується НГО, то інформацію про її розмір можна отримати у місцевому органі Держземагенства або з електронного сервісу Держземкадастру «Публічна кадастрова карта України» (<https://map.land.gov.ua/>) у вигляді довідки (витягу) про НГО. В отриманій довідці НГО буде проіндексована на момент отримання довідки.

Якщо довідка про НГО була отримана в минулому році і місцевий орган влади не перезатверджував базовий розмір НГО, то достатньо проіндексувати минулорічну НГО самостійно.

Індексуючи НГО, слід враховувати положення підрозд. 6 розд. XX ПКУ, згідно з якими за період з 2017 по 2023 роки потрібно індексувати НГО на коефіцієнт «1». Отже, НГО минулого року індексувати не потрібно.

Орендну плату нараховують у декларації з плати за землю, форму якої затверджено наказом Міністерства від 16.06.2015 р. № 560.

Якщо сільгосп підприємство орендувало лісосмугу в середині року і до цієї події воно:

- а) подало в той самий район (за місцезнаходженням лісосмуги) річну декларацію з плати за землю, то слід подати уточнюючу декларацію протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому було орендовано землю під лісосмугою (відбулася реєстрація речових прав на таку землю);

- б) не подавало річну декларацію з плати за землею, то можна подати:
- ✓ або звітну річну декларацію з плати за землю за період починаючи з дати отримання лісосмуги в оренду (з дня, коли відбулася реєстрація речових прав на таку лісосмугу) і по кінець року. Строк її подання – 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому набуто права оренди на землю (п. 286.4 ПКУ);

- ✓ або звітну декларацію щомісяця з нарахованою місячною орендною платою протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним (п. 286.4 ПКУ).

Нарахований у декларації податок сільгоспприємства має сплачувати за місцезнаходженням лісосмуги щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця (п. 287.3 та 287.4 ПКУ).

Приклад

Сільгоспприємство взяло в оренду 10 червня 2021 року у територіальній громаді полезахисну лісосмугу площею 2 га. За договором оренди лісосмуги ставка орендної плати визначена на рівні 1% нормативної грошової оцінки землі.

Нормативна грошова оцінка землі під лісосмугою становить 30 000 грн за 1 га.

Після отримання лісосмуги в оренду її було обстежено та прийнято рішення:

– **провести очищення від сухоостою.** Для здійснення таких робіт було витрачено матеріалів, пального тощо на суму 2 000 грн, а також нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на очищенні сухоостою, у сумі 10 000 грн та ЄВ – у сумі 2 200 грн.

В результаті очищення лісосмуги від сухоостою отримано 20 м куб. дров. Дрова вирішили продати. Тому оцінили їх за чистою вартістю реалізації – 1 000 грн за 1 м куб. Всі дрова було продано по 1 440 грн за 1 м куб. (в тому числі ПДВ – 240 грн);

– **висадити по лісосмузі 50 нових дерев.** Для висадки було закуплено 50 саджанців вартістю 360 грн за штуку (в тому числі ПДВ – 60 грн).

Висадку дерев здійснювали працівники підприємства. За такі роботи їм було нараховано заробітну плату у сумі 12 000 грн та ЄВ – у сумі 2 640 грн. Крім того, було витрачено при посадці саджанців різні матеріали (добрива, пальне тощо) на суму 1 200 грн.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Отримано в оренду лісосмугу (відображено на позабалансовому рахунку)	01		60 000,00
2	При очищенні лісосмуги від сухоостою було понесено витрати різних матеріалів	91	201, 203, 22 тощо	2 000,00
3	Нараховано заробітну плату працівників, зайнятих на очищенні лісосмуги	91	661	10 000,00
4	Нараховано ЄВ на заробітну плату працівників, зайнятих на очищенні лісосмуги	91	651	2 200,00
5	Отримано від очищення лісосмуги дрова	209	746	20 000,00
6	Продано дрова	361	701	28 800,00
7	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641/ПДВ	4 800,00
8	Списано собівартість проданих дров	901	209	20 000,00
9	Отримано оплату за дрова	311	361	28 800,00
10	Отримано від постачальника саджанці дерев	209	631	15 000,00
11	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	3 000,00
12	Перераховано постачальнику за саджанці	631	311	18 000,00
13	Висаджено в лісосмузі 50 саджанців	153	209	15 000,00
14	При посадці саджанців було понесено витрати різних матеріалів	153	201, 203, 209 тощо	1 200,00
15	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на посадці дерев	153	661	12 000,00
16	Нараховано ЄВ на заробітну плату працівників, зайнятих на посадці дерев	153	651	2 640,00
17	Після того як саджанці у лісосмузі прижилися, їх було введено в експлуатацію як багаторічні насадження	108	153	30 840,00
18	Нараховано орендну плату за 20 днів червня 2021 року (2 га x 30 000 грн x 1%) : 12 : 30 x 20	91	641	33,33
19	Сплачено в бюджет орендну плату за червень 2021 року	641	311	33,33
20	Нараховано орендну плату за весь липень 2021 року (2 га x 30 000 грн x 1%) : 12	91	641	50,00
21	Нараховано амортизацію на висаджені дерева у лісосмузі (30 840 грн : 10 років : 12 міс.)	91	131	257,00