

Светлана СТАДНИК, главный редактор

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ОТ ПРОДАЖИ СЕЛЬХОЗЗЕМЛИ: КОГДА ЕСТЬ ЛЬГОТА

С 1 июля этого года стартовала продажа земель сельхозназначения. Процесс пока идет медленно. Ведь законодательство содержит много условий как для продавцов, так и для приобретателей земельных участков, которые необходимо учитывать в случае купли-продажи земли. Подробно о таких условиях и практических моментах купли-продажи сельхозземли мы писали в «БАЛАНС-АГРО», 2021, № 29.

Одним из вопросов, которые сдерживают продажу земли и волнуют физлиц – продавцов сельхозземли, а также нотариусов (именно они являются налоговыми агентами в этом случае), является вопрос о том, надо ли платить НДФЛ и военный сбор (далее – ВС) при продаже таких земель. Ведь в Налоговом кодексе (далее – НК) есть две нормы, которые освобождают от налогообложения доход физлица от продажи земельных участков сельхозназначения. Итак, в этой статье рассмотрим, при каких условиях доход от продажи сельхозземли освобождается от обложения НДФЛ и ВС.

Льгота для лиц, которые получили землю путем безвозмездной приватизации

Согласно **пп. 165.1.40 НК** не включается в общий месячный (годовой) налогооблагаемый доход физлица, в частности, сумма дохода, полученного налогоплательщиком вследствие отчуждения земельных участков сельхозназначения, земельных долей (паев) по нормам безвозмездной передачи, определенным ст. 121 Земельного кодекса (далее – ЗК) в зависимости от их назначения, непосредственно полученных им в собственность в процессе приватизации.

Как следует из приведенной нормы, от **налогообложения освобождаются** только земельные участки сельхозназначения и земельные доли (паи) участка, полученные в собственность в процессе приватизации по нормам и по назначению, предусмотренным ст. 121 ЗК. Рассмотрим, о каких нормах и участках идет речь.

Так, согласно ст. 121 ЗК граждане Украины имеют право на безвозмездную передачу им земельных участков из земель государственной или коммунальной собственности в следующих размерах:

- для ведения фермерского хозяйства (далее – ФХ) – в размере земельной доли (пая), определенной для членов сельхозпредприятий, расположенных на территории сельского, поселкового, городского совета, где находится ФХ. Если на территории сельского, поселкового, городского совета расположено несколько сельхозпредприятий, размер земельной доли (пая) определяется как средний по этим предприятиям. В случае отсутствия сельхозпредприятий на территории соответствующего совета размер земельной доли (пая) определяется как средний по району;
- ведения личного крестьянского хозяйства – не более 2,0 га;
- ведения садоводства – не более 0,12 га;
- строительства и обслуживания жилого дома, хозяйственных зданий и сооружений (приусадебный участок) в селах – не более 0,25 га, в поселках – не более 0,15 га, в городах – не более 0,10 га;
- индивидуального дачного строительства – не более 0,10 га;
- строительства индивидуальных гаражей – не более 0,01 га.

Как видим, в ст. 121 ЗК не упоминаются сельхозземли с целевым назначением «для ведения товарного сельхозпроизводства». А именно такие участки обычно находятся в собственности физлиц, которые получили право продавать их с 1 июля 2021 года.

Итак, от обложения НДФЛ и ВС на основании **пп. 165.1.40 НК освобождаются** только доходы, полученные от продажи сельхозземель с целевым назначением, указанным в ст. 121 ЗК, то есть для ведения ФХ, личного крестьянского хозяйства и садоводства (если площадь таких участков не превышает приведенные в этой статье ЗК размеры). Ведь согласно ст. 22 ЗК, где содержится перечень земель сельхозназначения, земли, ко-

торые были предоставлены для строительства и обслуживания жилого дома (хозяйственных зданий и сооружений), для индивидуального дачного строительства, индивидуальных гаражей, не являются землями сельхозназначения, а следовательно, на них не распространяется льгота, установленная пп. 165.1.40 НК.

К сожалению, **не освобождается от налогообложения на основании пп. 165.1.40 НК и доход от продажи земель с целевым назначением «для ведения товарного сельхозпроизводства»**, поскольку такие земли не включены в ст. 121 ЗК. То есть из такого дохода продавец (собственник) земли должен уплатить НДФЛ в размере 5 % и ВС по ставке 1,5 %.

К сведению: льготой из пп. 165.1.40 НК может воспользоваться только лицо, которое непосредственно получило землю в собственность в процессе приватизации. Если же участок продает, например, лицо, которое получило участок в наследство или приобрело его у другого лица, эта льгота уже не действует. Но для таких лиц льгота предусмотрена другой нормой НК (см. далее).

Льгота для наследников и лиц, которые приобрели землю

Согласно п. 172.1 НК не облагается налогами доход, полученный налогоплательщиком от продажи (обмена) не чаще одного раза в течение отчетного налогового года земельного участка, который не превышает нормы безвозмездной передачи, определенной ст. 121 ЗК в зависимости от его назначения, и при условии пребывания такого имущества в собственности налогоплательщика **свыше трех лет**.

Итак, эта норма, с одной стороны, содержит больше оснований для освобождения дохода от налогообложения, а с другого – устанавливает ограничения, которых нет в пп. 165.1.40 НК. Рассмотрим ее подробнее.

Как предусмотрено п. 172.1 НК, от налогообложения освобождаются не только земельные участки сельхозназначения и земельные доли (паи), но и другие земли (например, предоставленные для строительства и обслуживания жилого дома (хозяйственных зданий и сооружений), для индивидуального дачного строительства, индивидуальных гаражей). Однако ограничение относительно площади действует то же, что и для предыдущей нормы, – она не должна превышать нормы, приведенные в ст. 121 ЗК (см. выше).

Но воспользоваться этой льготой можно только **при следующих условиях:**

- в течение года можно продать земельный участок только один раз;
- земельный участок, который подлежит продаже, должен находиться в собственности физлица-продавца более чем три года (это ограничение не распространяется на участок, полученный таким продавцом **по наследству**).

Итак, этой льготой (в отличие от установленной пп. 165.1.40 НК) могут воспользоваться:

- наследники;
- другие лица, которые приобрели земельные участки.

Как видим, **указанная норма также не распространяется на земли с целевым назначением «для ведения товарного сельхозпроизводства»**, ведь ст. 121 ЗК для таких земель нормы не установлены.

Подытожим

Первая норма НК (пп. 165.1.40) относительно освобождения дохода от обложения НДФЛ и ВС подходит только для лиц, которые **получили земельные участки** сельхозназначения в порядке безвозмездной приватизации из земель государственной или коммунальной собственности (например, земли, которые выделялись работникам социальной сферы, АТОшникам и т. п.) с целевым назначением для ведения:

- ФХ;
- личного крестьянского хозяйства;
- садоводства.

Наследники и лица, которые приобрели такие участки, не могут воспользоваться этой нормой.

Вторая норма НК (п. 172.1) может быть применена к земельным участкам, которые принадлежат любым физлицам. Но участок должен быть в собственности продавца **более чем три года** (кроме случаев, когда он получен в наследство). К тому же продать земельный участок без налогообложения физлицо может только раз в год.

Согласно п. 172.1 НК от налогообложения освобождаются не только земельные участки сельхозназначения (для ведения ФХ, личного крестьянского хозяйства и садоводства), но и земли, предоставленные для строительства и обслуживания жилого дома (хозяйственных зданий и сооружений), для индивидуального дачного строи-

тельства, индивидуальных гаражей. Правда, при условии, что размер такого участка не превышает нормы, определенные ст. 121 ЗК.

Итак, ни одной нормой НК не предусмотрено освобождение от налогообложения доходов, полученных от продажи земельных участков с целевым назначением «для ведения товарного сельскохозяйственного производства». Поэтому при продаже таких участков продавцы должны уплатить НДФЛ (5 %) и ВС (1,5 %).



Надо ли платить ВС, если операция от продажи земельного участка подпадает под действие пп. 165.1.40 или п. 172.1 НК?

Нет, не надо. Ведь согласно п. 1.2 подразд. 10 разд. XX НК объектом обложения ВС являются доходы, которые подлежат обложению НДФЛ. Поскольку такие доходы освобождаются от обложения НДФЛ, ВС с них не удерживается и не платится.

О порядке уплаты НДФЛ и ВС из доходов от продажи земли см. в «БАЛАНС-АГРО», 2021, № 29, с. 24.