



Ольга ОЗЕРНАЯ, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ДОХОДОВ ОТ ПРОДАЖИ ЗЕМЛИ ФИЗЛИЦАМИ

В этой консультации рассмотрим, как облагать налогами доходы от продажи земли физлицами как юридическим, так и физическим лицам.

Общие правила налогообложения продажи земельных участков

Порядок налогообложения операций по продаже объектов недвижимого имущества, в том числе земельных участков, определен ст. 172 НК.

Прежде всего отметим, что согласно п. 172.1 НК **не облагается налогами доход**, полученный налогоплательщиком от продажи (обмена) не чаще одного раза на протяжении отчетного налогового года, в частности земельного участка, который не превышает нормы бесплатной передачи, определенные ст. 121 ЗК в зависимости от ее назначения, и при условии пребывания такого имущества в собственности налогоплательщика свыше трех лет.

Согласно ст. 121 ЗК **нормы бесплатной передачи** определены 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 местного 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 (далее – ЛКХ) – 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 0,1 га;

- индивидуального дачного строительства – не более 0,1 га;
- строительства индивидуальных гаражей – 0,1 га.

Таким образом, **продажа земельного участка освобождается от обложения НДФЛ (а следовательно, и военным сбором, далее – ВС) за выполнение таких условий** (пп. 165.1.40, п. 172.1 НК):

- доход должен быть получен не чаще одного раза на протяжении отчетного налогового года;
- размер земельного участка не должен превышать нормы бесплатной передачи, определенные ст. 121 ЗК в зависимости от ее назначения;
- имущество должно находиться в собственности налогоплательщика свыше трех лет. Это условие не распространяется на имущество, полученное налогоплательщиком по наследству.

Если хотя бы одно из таких условий не выполняется, то доход от продажи земельного участка облагается:

- НДФЛ по ставке **5 %** (п. 167.2, 172.2 НК);
- ВС по ставке **1,5 %** (пп. 1.3 п. 16¹ подразд. 10 разд. XX НК).

При этом **базой налогообложения** является цена, указанная в договоре купли-продажи, но не ниже:

- или от оценочной стоимости земельного участка, рассчитанного модулем электронного определения оценочной стоимости Единой базы данных отчетов об оценке (далее – Единая база) – это государственная автоматизированная информационно-телекоммуникационная система;
- или от рыночной стоимости такого объекта, определенной субъектом оценочной деятельности (оценщиком).

? Как осуществляется электронное определение оценочной стоимости?

Оценочная стоимость определяется автоматически на основании данных о земельном участке, внесенных в Единую базу. Результат оценки стоимости объекта оформляется **в виде справки**, которой автоматически присваивается уникальный регистрационный номер. Справка действует на протяжении 30 календарных дней (далее – к. д.) со дня ее формирования Единой базой.

Если лицо не согласно с полученными результатами, оно может **обратиться к оценщику** для определения рыночной стоимости такого объекта. Оценщик составляет отчет об оценке и вносит его данные в Единую базу. При этом рыночная стоимость не должна отличаться от оценочной более чем на 25 %. Иначе отчет оценщика не будет зарегистрирован в Единой базе и указанная им цена не будет принята как рыночная стоимость.

Правда, в случае несогласия можно **обратиться в Фонд государственного имущества Украины** (далее – ФГИУ) с заявлением об обеспечении рецензирования отчета об оценке. Сделать это может как заказчик, так и оценщик на протяжении 5 рабочих дней (далее – р. д.) со дня получения отказа в регистрации отчета об оценке. Со своей стороны, ФГИУ на протяжении 5 р. д. принимает соответствующее решение и регистрирует его в Единой базе.

Доступ и внесение данных в Единую базу, а также проверка информации в ней осуществляются **бесплатно**. Электронные справки об оценочной стоимости объекта недвижимости формируются также **бесплатно**.



Имейте в виду! Отчет об оценке, не зарегистрированный в Единой базе, которая не имеет уникального регистрационного номера или с даты регистрации которого прошло более 6 месяцев, для целей налогообложения не применяется.

Продажа земли юрлицу или физлицу-предпринимателю

Если физлицо продает землю юрлицу или физлицу-предпринимателю, то именно **покупатель является налоговым агентом**, который обязан удержать НДФЛ и ВС и уплатить их в бюджет (п. 172.7 НК).

? Где отражается информация о доходе от продажи земли?

Налоговый агент должен отразить начисленный и выплаченный доход, удержанные из него НДФЛ и ВС в Налоговом расчете сумм дохода, начисленного (уплаченного) в пользу налогоплательщиков – физических лиц, и сумм удержанного из них налога, а также сумм начисленного единого взноса (далее – Налоговый расчет) (пп. «б» п. 176.2 НК). Форма Налогового расчета, а также порядок его заполнения и приложений к нему утверждены Приказом № 4.

Указанную информацию налоговые агенты отражают **в приложении 4** (далее – 4ДФ) **к Налоговому расчету**, а именно в разд. I «Персоніфіковані дані про суми нарахованого (виплаченого) на користь фізичних осіб доходу і нарахованих (перерахованих) до бюджету податку на доходи фізичних осіб і військового збору».

4ДФ заполняется так:

- в графе **3а** указывается сумма дохода, начисленного продавцу земли;
- графе **3** – сумма выплаченного дохода;
- графе **4а** – сумма НДФЛ, подлежащая уплате в бюджет;
- графе **4** – сумма фактически перечисленного НДФЛ;
- графе **5а** – сумма начисленного ВС;
- графе **5** – сумма уплаченного в бюджет ВС;
- графе **6** – код признака дохода. Согласно Справочнику признаков доходов физических лиц, приведенного в приложении к Порядку № 4, суммы доходов от операций по продаже (обмена) объектов недвижимого имущества (в т. ч. земельных участков), отражаются с признаком дохода **«104»**.

? Когда и куда надо уплатить НДФЛ и ВС?

НДФЛ и ВС платятся **в общие сроки**, установленные НК. Так, если доход от продажи земли:

- перечисляется на карточный счет физлица – налог платится единым платежным документом одновременно с представлением документов на получение средств для выплаты надлежащих налогоплательщикам доходов (пп. 168.1.1, 168.4.4);
- выплачивается наличностью из кассы налогового агента или предоставляется в денежной форме – налог нужно уплатить на протяжении 3 банковских дней после дня такого начисления (выплаты, предоставления) (пп. 168.1.4);

- начисленный, но не выплаченный – налог платится в бюджет на протяжении 30 к. д. месяца, следующего за месяцем начисления дохода (пп. 168.1.5).

НДФЛ и ВС платятся в бюджет по месту регистрации налогового агента, то есть покупателя.

Продажа земли сельхозназначения физлицу

Каких-то специальных правил налогообложения при продаже земли сельхозназначения на сегодня нет. Поэтому для целей обложения НДФЛ и ВС нужно руководствоваться общими нормами ст. 172 НК.

В общем случае доход от продажи земельного участка сельхозназначения облагается: НДФЛ по ставке **5 %** и ВС по ставке **1,5 %**.

Продавец земельного участка самостоятельно платит НДФЛ и ВС через банковское учреждение до нотариального удостоверения договора купли-продажи (п. 172.5 НК).

При удостоверении договора между физлицами в связи с продажей земельных участков нотариус проверяет:

- содержание электронной справки об оценочной стоимости объекта недвижимости;
- уникальный регистрационный номер и дату формирования этой справки или регистрации отчета об оценке;
- информацию о субъекте оценочной деятельности (оценщика) и рыночную стоимость объекта недвижимости, которые содержатся в отчете об оценке;
- документ об уплате налогов в бюджет.

Льготы при продаже земель сельхозназначения

В НК есть две нормы, которые освобождают от налогообложения доход физлица от продажи земельных участков сельхозназначения, – пп. 165.1.40 и п. 172.1. Рассмотрим их.

Льгота 1. Для лиц, получивших землю путем бесплатной 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 бесплатной передачи, определенным ст. 121 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) участки, полученные в собственность в процессе приватизации по нормам и по назначению, предусмотренным ст. 121 ЗК.

? О каких нормах и участках идет речь?

В ст. 121 ЗК (см. выше) 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, ЛКХ 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, которые 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 указанная льгота.

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 его в наследство или приобрело у другого лица, эта льгота не действует. Но для таких лиц льгота предусмотрена другой нормой НК (см. далее).

Льгота 2. 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 на протяжении отчетного налогового года земельного участка, который не превышает нормы бесплатной передачи, определенной ст. 121 ЗК в зависимости от ее 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 другой – 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 таких 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 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.

Итак, подведем итоги.

Первая норма НК (пп. 165.1.40) относительно освобождения дохода от обложения НДФЛ и ВС подходит только для лиц, получивших земельные участки сельхозназначения в порядке бесплатной приватизации из земель государственной или коммунальной собственности (например, земли, которые выделялись работникам социальной сферы, АТОВцам и т. п.) с целевым назначением для ведения ФХ, ЛКХ и 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 каким-либо физлицам. Но участок должен быть в собственности продавца свыше трех лет (кроме случаев, когда он получен в наследство) и продать его без налогообложения физлицо может только раз в год.

Таким образом, 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 продавец должен уплатить НДФЛ (5 %) и ВС (1,5 %).



НЕ ГАЙТЕ ЧАСУ!

Отримуйте найкорисніші розсилання від «Балансу», ГО «ВБК» та **Uteka** вже зараз!

Надішліть нам електронного листа на **office@balance.ua** з П.І.Б., областю та ЄДРПОУ або телефонуйте **(056) 370-44-25**.