



Ольга ОЗЕРНА, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування

ОПОДАТКУВАННЯ ДОХОДІВ ВІД ПРОДАЖУ ЗЕМЛІ ФІЗОСОБАМИ

У цій консультації розглянемо, як оподатковувати доходи від продажу землі фізособами як юридичним, так і фізичним особам.

Загальні правила оподаткування продажу земельних ділянок

Порядок оподаткування операцій із продажу об'єктів нерухомого майна, у тому числі земельних ділянок, визначено ст. 172 ПК.

Передусім зазначимо, що відповідно до п. 172.1 ПК **не оподатковується дохід**, отриманий платником податку від продажу (обміну) не частіше одного разу протягом звітного податкового року, зокрема, земельної ділянки, що не перевищує норми безплатного передання, визначені ст. 121 ЗК залежно від її призначення, та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад три роки.

Згідно зі ст. 121 ЗК **норми безплатного передання** визначено в таких розмірах:

- для ведення фермерського господарства (далі – ФГ) – у розмірі земельної частки (паю), визначеної для членів сільгоспідприємств, розташованих на території сільської, селищної, міської ради, де знаходиться ФГ. Якщо на території місцевої ради розташовано декілька сільгоспідприємств, розмір земельної частки (паю) визначається як середній по цих підприємствах. У разі відсутності сільгоспідприємств на території відповідної ради розмір земельної частки (паю) визначається як середній по району;
- ведення особистого селянського господарства (далі – ОСГ) – не більше 2,0 га;
- ведення садівництва – не більше 0,12 га;
- будівництва та обслуговування житлового будинку, господарських будівель і споруд (при-

садибна ділянка) у селах – не більше 0,25 га, у селищах – не більше 0,15 га, у містах – не більше 0,1 а;

- індивідуального дачного будівництва – не більше 0,1 га;
- будівництва індивідуальних гаражів – 0,1 га.

Таким чином, **продаж земельної ділянки звільняється від обкладення ПДФО (а отже, і військовим збором, далі – ВЗ) за виконання таких умов** (пп. 165.1.40, п. 172.1 ПК):

- дохід має бути отриманий не частіше одного разу протягом звітного податкового року;
- розмір земельної ділянки не повинен перевищувати норми безплатного передання, визначені ст. 121 ЗК залежно від її призначення;
- майно має перебувати у власності платника податків понад три роки. Ця умова не поширюється на майно, отримане платником у спадщину.

Якщо хоча б одна з таких умов не виконується, то дохід від продажу земельної ділянки обкладається:

- ПДФО за ставкою **5 %** (п. 167.2, 172.2 ПК);
- ВЗ за ставкою **1,5 %** (пп. 1.3 п. 16¹ підрозд. 10 розд. XX ПК).

При цьому **базою оподаткування** є ціна, зазначена в договорі купівлі-продажу, але не нижча:

- або від оціночної вартості земельної ділянки, розрахованої модулем електронного визначення оціночної вартості Єдиної бази даних звітів про оцінку (далі – Єдина база) – це державна автоматизована інформаційно-телекомунікаційна система;
- або від ринкової вартості такого об'єкта, визначеної суб'єктом оціночної діяльності (оцінювачем).

? Як здійснюється електронне визначення оціночної вартості?

Оціночна вартість визначається автоматично на підставі даних про земельну ділянку, унесені до Єдиної бази. Результат оцінки вартості об'єкта оформляється **у вигляді довідки**, якій автоматично присвоюється унікальний реєстраційний номер. Довідка діє протягом 30 календарних днів (далі – к. д.) із дня її формування Єдиною базою.

Якщо особа не згодна з отриманими результатами, вона може **звернутися до оцінювача** для визначення ринкової вартості такого об'єкта. Оцінювач складає звіт про оцінку та вносить його дані до Єдиної бази. При цьому ринкова вартість не повинна відрізнятись від оціночної більш ніж на 25 %. Інакше звіт оцінювача не буде зареєстрований у Єдиній базі та зазначена ним ціна не буде прийнята як ринкова вартість.

Щоправда, у разі незгоди можна **звернутися до Фонду державного майна України** (далі – ФДМУ) із заявою про забезпечення рецензування звіту про оцінку. Зробити це може як замовник, так і оцінювач протягом 5 робочих днів (далі – р. д.) із дня отримання відмови в реєстрації звіту про оцінку. Зі свого боку, ФДМУ протягом 5 р. д. приймає відповідне рішення та реєструє його в Єдиній базі.

Доступ і внесення даних до Єдиної бази, а також перевірка інформації в ній здійснюються **безплатно**. Електронні довідки про оціночну вартість об'єкта нерухомості формуються також **безплатно**.



Майте на увазі! Звіт про оцінку, який не зареєстрований у Єдиній базі, що не має унікального реєстраційного номера або з дати реєстрації якого минуло понад 6 місяців, для цілей оподаткування не застосовується.

Продаж землі юрособі або фізособі-підприємцю

Якщо фізособа продає землю юрособі або фізособі-підприємцю, то саме **покупець є податковим агентом**, який зобов'язаний утримати ПДФО та ВЗ і сплатити їх до бюджету (п. 172.7 ПК).

? Де відображається інформація про дохід від продажу землі?

Податковий агент повинен відобразити нарахований та виплачений дохід, утримані з нього ПДФО та ВЗ у Податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, і сум утриманого з них податку, а також сум нарахованого єдиного внеску (далі – Податковий розрахунок) (пп. «б» п. 176.2 ПК). Форму Податкового розрахунку, а також порядок його заповнення і додатків до нього затверджено Наказом № 4.

Вказану інформацію податкові агенти відображають **у додатку 4** (далі – 4ДФ) **до Податкового розрахунку**, а саме в розд. 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 заповнюється так:

- у графі **3а** вказується сума доходу, нарахованого продавцю землі;
- графі **3** – сума виплаченого доходу;
- графі **4а** – сума ПДФО, що підлягає сплаті до бюджету;
- графі **4** – сума фактично перерахованого ПДФО;
- графі **5а** – сума нарахованого ВЗ;
- графі **5** – сума сплаченого до бюджету ВЗ;
- графі **6** – код ознаки доходу. Відповідно до Довідника ознак доходів фізичних осіб, наведеного в додатку до Порядку № 4, суми доходів від операцій із продажу (обміну) об'єктів нерухомого майна (у т. ч. земельних ділянок), відображаються з ознакою доходу **«104»**.

? Коли та куди треба сплатити ПДФО та ВЗ?

ПДФО та ВЗ сплачуються **у загальні строки**, установлені ПК. Так, якщо дохід від продажу землі:

- перераховується на картковий рахунок фізособи – податок сплачується єдиним платіжним документом одночасно з поданням документів на отримання коштів для виплати належних платникам податків доходів (пп. 168.1.1, 168.4.4);
- виплачується готівкою із каси податкового агента або надається в негрошовій формі – податок слід сплатити протягом 3 банківських днів після дня такого нарахування (виплати, надання) (пп. 168.1.4);

- нарахований, але не виплачений – податок сплачується до бюджету протягом 30 к. д. місяця, що настає за місяцем нарахування доходу (пп. 168.1.5).

ПДФО та ВЗ сплачуються до бюджету за місцем реєстрації податкового агента, тобто покупця.

Продаж землі сільгосппризначення фізособі

Якихось спеціальних правил оподаткування під час продажу землі сільгосппризначення на сьогодні немає. Тому для цілей обкладення ПДФО і ВЗ слід керуватися загальними нормами ст. 172 ПК.

У загальному випадку дохід від продажу земельної ділянки сільгосппризначення обкладається: ПДФО за ставкою **5 %** і ВЗ за ставкою **1,5 %**.

Продавець земельної ділянки самостійно сплачує ПДФО і ВЗ через банківську установу до нотаріального посвідчення договору купівлі-продажу (п. 172.5 ПК).

Під час посвідчення договору між фізособами у зв'язку із продажем земельних ділянок нотаріус перевіряє:

- зміст електронної довідки про оціночну вартість об'єкта нерухомості;
- унікальний реєстраційний номер і дату формування цієї довідки або реєстрації звіту про оцінку;
- інформацію про суб'єкта оціночної діяльності (оцінювача) і ринкову вартість об'єкта нерухомості, які містяться у звіті про оцінку;
- документ про сплату податків до бюджету.

Пільги при продажу земель сільгосппризначення

У ПК є дві норми, які звільняють від оподаткування дохід фізособи від продажу земельних ділянок сільгосппризначення, – пп. 165.1.40 та п. 172.1. Розглянемо їх.

Пільга 1. Для осіб, які отримали землю шляхом безплатної приватизації

Відповідно до **пп. 165.1.40 ПК** не включається до загального місячного (річного) оподаткованого доходу фізособи, зокрема, сума доходу, отриманого платником податку внаслідок від-

чуження земельних ділянок сільгосппризначення, земельних часток (паїв) за нормами безплатного передання, визначеними ст. 121 ЗК залежно від їх призначення, безпосередньо отриманих ним у власність у процесі приватизації.

Як впливає з наведеної норми, від оподаткування звільняються тільки земельні ділянки сільгосппризначення та земельні частки (паї) ділянки, отримані у власність у процесі приватизації за нормами і за призначенням, передбаченими ст. 121 ЗК.

? Про які норми та ділянки ідеться?

У ст. 121 ЗК (див. вище) не згадуються сільгоспземлі із цільовим призначенням «для ведення товарного сільгоспвиробництва». А саме такі ділянки зазвичай перебувають у власності фізосіб, які отримали право продавати їх із 1 липня 2021 року.

Тож від обкладення ПДФО та ВЗ на підставі пп. 165.1.40 ПК звільняються тільки доходи, отримані від продажу сільгоспземель із цільовим призначенням, указаним у ст. 121 ЗК, тобто **для ведення ФГ, ОСГ та садівництва** (якщо площа таких ділянок не перевищує наведені у цій статті ЗК розміри). Адже відповідно до ст. 22 ЗК, де міститься перелік земель сільгосппризначення, землі, що були надані для будівництва й обслуговування житлового будинку (господарських будівель і споруд), для індивідуального дачного будівництва, індивідуальних гаражів, не є землями сільгосппризначення, а отже, на них не поширюється вказана пільга.

На жаль, не звільняється від оподаткування на підставі пп. 165.1.40 ПК і дохід від продажу земель із цільовим призначенням «для ведення товарного сільгоспвиробництва», оскільки такі землі не включено до ст. 121 ЗК. Тобто із такого доходу продавець (власник) землі повинен сплатити ПДФО в розмірі 5 % та ВЗ за ставкою 1,5 %.



До відома: пільгою із пп. 165.1.40 ПК може скористатися тільки особа, яка безпосередньо отримала землю у власність у процесі приватизації. Якщо ж ділянку продає, наприклад, особа, що отримала її у спадок чи придбала в іншої особи, ця пільга не діє. Але для таких осіб пільга передбачена іншою нормою ПК (див. далі).

Пільга 2. Для спадкоємців та осіб, що придбали землю

Згідно з п. 172.1 ПК не оподатковується дохід, отриманий платником податку від продажу (обміну) не частіше одного разу протягом звітного податкового року земельної ділянки, що не перевищує норми безплатного передання, визначеної ст. 121 ЗК залежно від її призначення, та за умови перебування такого майна у власності платника податку понад три роки.

Тож ця норма, з одного боку, містить більше підстав для звільнення доходу від оподаткування, а з іншого – установлює обмеження, яких немає у пп. 165.1.40 ПК. Розглянемо її докладніше.

Як передбачено п. 172.1 ПК, від оподаткування звільняються не тільки земельні ділянки сільгосппризначення і земельні частки (паї), але й **інші землі**, наприклад, надані для будівництва й обслуговування житлового будинку (господарських будівель і споруд), для індивідуального дачного будівництва, індивідуальних гаражів. Проте обмеження щодо площі діє те саме, що й для попередньої норми, – вона не має перевищувати норми, наведені в ст. 121 ЗК (див. вище).

Але скористатися цією пільгою можна лише за таких умов:

- протягом року можна продати земельну ділянку лише один раз;
- земельна ділянка, що підлягає продажу, має перебувати у власності фізособи-продавця більше ніж три роки (це обмеження не поширюється на ділянку, отриману продавцем у спадщину).

Отже, цією пільгою (на відміну від установленної пп. 165.1.40 ПК) можуть скористатися:

- спадкоємці;
- інші особи, що придбали земельні ділянки.

Як бачимо, указана норма також не поширюється на землі із цільовим призначенням «для ведення товарного сільгоспвиробництва», адже ст. 121 ЗК для таких земель норми не встановлено.

Отже, підіб'ємо підсумки.

Перша норма ПК (пп. 165.1.40) щодо звільнення доходу від обкладення ПДФО та ВЗ підходить тільки для осіб, які отримали земельні ділянки сільгосппризначення в порядку безплатної приватизації із земель державної або комунальної власності (наприклад, землі, що виділялися працівникам соціальної сфери, АТОВцям тощо) із цільовим призначенням для ведення ФГ, ОСГ та садівництва. Спадкоємці та особи, які придбали такі ділянки, не можуть скористатися цією нормою.

Друга норма ПК (п. 172.1) може бути застосована до земельних ділянок, які належать будь-яким фізособам. Але ділянка має бути у власності продавця понад три роки (окрім випадків, коли вона отримана у спадок) і продати її без оподаткування фізособа може лише раз на рік.

Таким чином, жодною нормою ПК не передбачено звільнення від оподаткування доходів, отриманих від продажу земельних ділянок із цільовим призначенням «для ведення товарного сільськогосподарського виробництва». Тому при продажу таких ділянок продавець має сплатити ПДФО (5 %) та ВЗ (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**.