

СІЛЬГОСППІДПРИЄМСТВО ПРОДАЄ ЗЕМЕЛЬНУ ДІЛЯНКУ ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

Олександр Голубовський,

консультант з бухгалтерського обліку та оподаткування



Сільгоспідприємство кілька років тому придбало земельну ділянку з призначенням «Для ведення особистого селянського господарства» (ОСГ). Тепер цю ділянку вирішили продати фізичній особі. Як відобразити таку операцію в бухобліку та які податкові наслідки вона матиме?

ПДВ

Від оподаткування ПДВ звільнюються операції з постачання (продажу, передачі) земельних ділянок, земельних часток (паїв), крім тих, що розміщені під об'єктами нерухомого майна та включаються до їх вартості відповідно до законодавства (пп. 197.1.21 Податкового кодексу України, далі – ПКУ).

Таким чином, **якщо сільгоспідприємство є платником ПДВ, на операцію продажу земельних ділянок ОСГ воно не нараховує ПДВ.**

Однак на звільнені від оподаткування ПДВ операції також потрібно складати податкові накладні. ДПС називає такі особливості складання податкової накладної на операції, звільнені від оподаткування (ЗІР, підкатегорія 101.16):

- у графі «Складена на операції, звільнені від оподаткування» верхньої лівої частини робиться помітка «Без ПДВ»;
- у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» робиться помітка «Х» та зазначається тип причини – «09» (Складена на постачання для операцій, які звільнені від оподаткування податком на додану вартість);
- у рядку I розділу «А» зазначається загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням ПДВ;
- у рядку XI розділу «А» – загальний обсяг постачання товарів/послуг;
- рядки II – X розділу А не заповнюються.

У наведеній ситуації розділ «Б» табличної частини податкової накладної заповнюється так:

- у графі 2 зазначається опис (номенклатура) товарів/послуг продавця, тобто – «Земельна ділянка». На наш погляд, до найменування можна включити кадастровий номер цієї ділянки;
- у графах 3.1, 3.3, як відомо, зазначається код товару згідно з УКТ ЗЕД або код послуги згідно з ДКПП. Коду УКТ ЗЕД для земельних ділянок немає. Тому потрібно скористатися умовним кодом товару з Довідника на сайті ДПС (<https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/288992.html>). **Код земельної ділянки згідно з цим Довідником – 00301.** Втім, у деяких своїх роз'ясненнях (зокрема, ЗІР, підкатегорія 101.16) податкова говорить про те, що графи 3.1 та 3.3 взагалі не потрібно заповнювати в податкових накладних, які складені з типом причини 04, 08, 09, 13, 15. Тож не буде помилкою, якщо сільгоспідприємство не вкаже коду УКТ ЗЕД;
- у графі 4 зазначається одиниця виміру – «га» (гектари), а в графі 5 – код одиниці виміру «0132»;
- у графі 6 вказується розмір земельної ділянки в гектарах;
- у графі 7 – ціна за 1 га;
- у графі 8 має бути зазначено код ставки 903;
- у графі 9 – код «14060430» згідно з Довідником податкових пільг № 105/2 (опублікований 29.09.2021 р. на сайті податкової <https://tax.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/dovidniki-/54005.html>);

- у графі 10 – обсяг постачання (база оподаткування) без урахування ПДВ;
- графа 11 не заповнюється (нулі, прочерки та інші знаки чи символи у цій графі не проставляються).

Зверніть увагу! Якщо сільгоспідприємство понесло витрати з ПДВ, пов'язані з реалізацією земельної ділянки (наприклад, оплатило послуги з оцінки землі, оформлення певних документів, пов'язаних з продажем землі тощо), то воно у загальному порядку включає такий ПДВ до податкового кредиту (за наявності зареєстрованих в ЄРПН податкових накладних). Проте в тому ж податковому періоді сільгоспідприємство повинно нарахувати компенсуючі податкові зобов'язання з ПДВ за пп. «б» п. 198.5 ПКУ, склавши відповідну податкову накладну. Адже зазначені витрати були пов'язані з операціями, звільненими від ПДВ.

Операція продажу земельної ділянки відображається в рядках 5 і 5.1 декларації з ПДВ. Крім того, потрібно буде розрахувати суму отриманої пільги з ПДВ у таблиці 2 додатка 5 до цієї декларації.

ПОДАТОК НА ПРИБУТОК

Дохід від продажу землі збільшує, а собівартість продажу зменшує фінрезультат до оподаткування, який є основою для визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток згідно з пп. 134.1.1 ПКУ. Податкових різниць для цих операцій не передбачено.

Варто зазначити, що земля згідно з пп. 14.1.138 ПКУ не належить до основних засобів. Тому на неї не поширюються «амортизаційні» податкові коригування за ст. 138 ПКУ.

ЄДИНИЙ ПОДАТОК III ГРУПИ

Як зазначалося вище, з метою оподаткування земельні ділянки не зараховуються до основних засобів (пп. 14.1.138 ПКУ). А тому при продажу землі платники єдиного податку III групи не можуть застосувати норму п. 292.2 ПКУ, яка визначає порядок обчислення доходу від реалізації основних засобів з метою розрахунку єдиного податку.

Отже, дохід від продажу землі визначається в загальному порядку, згідно з п. 292.1 ПКУ. Тобто доходом є будь-який дохід, отриманий платником податку. Наприклад, якщо дохід від продажу склав 300 000 грн, саме з цієї суми і розраховують єдиний податок.

Нагадаємо, що датою отримання доходу з метою оподаткування єдиним податком III групи є дата надходження коштів за реалізований товар (землю) (п. 292.6 ПКУ).

ЄДИНИЙ ПОДАТОК IV ГРУПИ

Як відомо, об'єктом оподаткування для платників єдиного податку IV групи є площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду (п. 292¹.1 ПКУ).

Тож у разі продажу земельної ділянки зменшується й об'єкт оподаткування цим податком. Тому сільгоспідприємство має (пп. 295.9.5 ПКУ):

- **уточнити суму податкових зобов'язань** з єдиного податку IV групи за період починаючи з дати втрати права власності на земельну ділянку (визначається датою державної реєстрації права власності фізичної особи, що придбала земельну ділянку, у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно) до останнього дня податкового (звітного) року;
- **подати протягом 20 календарних днів місяця, що настає за місяцем, у якому зареєстровано право власності фізичною особою, органу ДПС за своїм місцезнаходженням та місцем розташування земельної ділянки декларацію з уточненою інформацією, а також відомості про наявність земельних ділянок та їхню нормативно-грошову оцінку (НГО).**

(Детально про порядок коригування єдиного податку IV групи див. в «АгроPRO», 2020, № 11, с. 39 – *ред.*)

Крім того, продаж земельної ділянки впливає на розмір частки сільгосптоваровиробництва. Дохід від продажу землі разом з іншими доходами відобразатиметься в рядку 2 Розрахунку частки сільгосптоваровиробництва за рік, в якому був продаж, що зменшить розмір сільгоспчастки. Цей Розрахунок є додатком до декларації платника ЄП, яка подаватиметься наступного року.

Нагадаємо: для того щоб наступного року мати можливість бути платником єдиного податку IV групи, розмір сільгоспчастки поточного року повинен бути не менше 75%. Тому якщо сільгоспідприємство планує наступного року перебувати у цій групі єдиного податку, потрібно зважити, чи не призведе продаж землі до того, що сільгоспчастка становитиме менше 75%.

ПДФО, ВЗ

В ситуації, що розглядається, сільгоспідприємство продає землю фізособам. В такому разі фізособи дохід не отримують, а навпаки – несуть витрати на придбання землі. Тому об'єкта оподаткування ПДФО і ВЗ не виникає.

Але потрібно врахувати такий момент: якщо земельна ділянка буде продана фізособам за ціною нижчою ніж звичайна ціна, то для цих фізосіб сума знижки розглядатиметься як додаткове благо, яке підлягає оподаткуванню ПДФО за ставкою 18% і ВЗ за ставкою 1,5% (п. «є» пп. 164.2.17, п. 16¹ підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

Звичайною ціною землі вважається:

- або оціночна вартість, розрахована модулем електронного визначення оціночної вартості Єдиної бази даних звітів про оцінку (ознайомитись з цією базою можна за посиланням <https://evaluation.srfu.gov.ua/>);
- або вартість, визначена суб'єктом оціночної діяльності та зазначена у звіті про оцінку, зареєстрованому в Єдиній базі звітів про оцінку.

Отже, податкова може порівняти вартість експертної оцінки (оціночної вартості) землі з вартістю її продажу. Якщо остання виявиться меншою, то різниця може вважатися додатковим благом з усіма податковими наслідками, які описані вище.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

В бухгалтерському обліку земельні ділянки є об'єктами основних засобів та обліковуються на субрахунку:

- 100 «Інвестиційна нерухомість» або
- 101 «Земельні ділянки».

Амортизація на земельні ділянки не нараховується (п. 22 П(С)БО 7 «Основні засоби»).

Якщо сільгоспідприємство прийняло рішення продати об'єкт основних засобів (земельну ділянку), такий об'єкт переводять до складу необоротних активів, утримуваних для продажу: Дт 286 – Кт 100 (101).

Продаж земельних ділянок відображають у загальному порядку, прийнятому для продажу таких активів. А саме: дохід від продажу відображається на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», собівартість списується на субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Приклад

На балансі сільгоспідприємства на субрахунку 101 обліковують земельну ділянку первісною вартістю 200 000 грн. Прийнято рішення її продати.

Знайдено покупця (фізособу), якій ділянку продано за 300 000 грн.

Бухгалтерський облік показано в таблиці:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Переведено земельну ділянку (основний засіб) до складу необоротних активів, утримуваних для продажу	286	101	200 000
2	Продано земельну ділянку покупцеві – фізособі	377	712	300 000
3	Дохід від продажу віднесено на фінансові результати	712	791	300 000
4	Списана собівартість проданих ділянок	943	286	200 000
5	Собівартість реалізації віднесено на фінрезультати	791	943	200 000
6	Отримано на банківський рахунок оплату від покупця	311	377	300 000