

ОЦІНКА ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ. ОПОДАТКУВАННЯ. РИЗИКИ ДЛЯ СІЛЬГОСППІДПРИЄМСТВА ТА ШЛЯХИ ЇХ УНИКНЕННЯ

Ельвіра Ткачова,
головний редактор



З 01 липня 2021 року запроваджено вільний обіг земель сільськогосподарського призначення. І представники агробізнесу вже зіткнулися з низкою проблем. Однією з таких проблем є визначення бази оподаткування при здійсненні купівлі-продажу земельної ділянки. Розглянемо її детальніше.

Відповідно до п. 172.3 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) з метою оподаткування дохід від продажу земельної ділянки визначається виходячи з ціни, зазначеної в договорі купівлі-продажу, але не нижче:

- ▶ або оціночної вартості, розрахованої модулем електронного визначення оціночної вартості Єдиної бази даних звітів про оцінку (далі – Єдина база);
- ▶ або ринкової вартості земельної ділянки, визначеної суб'єктом оціночної діяльності та зазначеної у звіті про оцінку, зареєстрованому в Єдиній базі.

Ознайомитися з Єдиною базою можна за посиланням <https://evaluation.spfu.gov.ua/>. На цій сторінці слід активізувати поле «Фізичним або юридичним особам». Аби увійти в систему для здійснення формування Довідки про оціночну вартість об'єкта нерухомості (е-Довідки), потрібно мати електронний ключ. Доступ до інформації Єдиної бази є безоплатним.

Договір про продаж земельної ділянки має посвідчувати нотаріус (п. 172.4 ПКУ). При цьому він затребує документ про сплату ПДФО та ВЗ до бюджету та е-Довідку (нотаріус може сформувати її самостійно).

Як вже показала практика, досить часто вартість земельної ділянки, визначена у Єдиній базі, може суттєво (навіть в рази) перевищувати вартість, визначену сторонами в договорі купівлі-продажу (договірну вартість).

СИТУАЦІЯ З ЖИТТЯ

До редакції звернулось сільгосппідприємство, якому орендодавець запропонував придбати земельну ділянку з цільовим призначенням «Для ведення товарного сільськогосподарського виробництва» площею 1,3 га. Договірна вартість становила 70 тис. грн, що відповідало ринковій вартості такої земельної ділянки у регіоні.

Проте в Єдиній базі оціночна вартість цієї земельної ділянки становила 780 тис. грн. При цьому сусідні ділянки оцінені реально (2 га 110 тис грн).

Ураховуючи норму п. 172.3 ПКУ, відповідно до зазначеного правочину потрібно сплатити податків до бюджету 50 700 грн (780 тис. грн x 18% x 1,5%).

Зрозуміло, що сільгосппідприємство не буде платити таку велику суму податків. В результаті угода не була здійснена.

Ситуація ускладнюється ще й тим, що спливає строк дії договору оренди і власник земельної ділянки налаштований якнайшвидше отримати свої гроші. Пропозиція почекати сприймається ним як відмова від купівлі землі.

РИЗИК ДЛЯ СІЛЬГОСППІДПРИЄМСТВА

Як відомо, сільгосппідприємство має переважне право на придбання земельної ділянки, яку орендує. Якщо воно не придбаває таку земельну ділянку (відмовляється від придбання), орендодавець має право продати її іншій особі.

У зв'язку з цим у аграріїв виникає слушне запитання

Як бути у такій ситуації та юридично закріпити домовленість щодо продажу певної земельної ділянки на попередньо узгоджених з покупцем умовах?

Тож спробуємо розібратися у цій проблемі та запропонуємо шляхи її вирішення. І почнемо з Єдиної бази.

ЄДИНА БАЗА ДАНИХ ЗВІТІВ ПРО ОЦІНКУ

Порядок ведення єдиної бази даних звітів про оцінку затверджений наказом Фонду держмайна України від 17.05.2018 р. № 658 у редакції наказу Фонду держмайна України від 12.01.2021 р. № 24 (далі – Порядок № 658).

Порядок № 658 містить такий термін як **модуль електронного визначення оціночної вартості** (далі – Модуль). Модуль – це автоматизована система, яка забезпечує електронне визначення оціночної вартості об'єктів оцінки у випадках відчуження нерухомого майна, зокрема земельної ділянки (п. 6 розділу I Порядку № 658). Тобто нерухомість, зокрема земельна ділянка, оцінюється без участі суб'єкта оціночної діяльності.

Модуль розраховує оціночну вартість об'єкта нерухомості на підставі даних про цей об'єкт (п. 4 розділу III Порядку № 658). Перелік обов'язкових даних, які вносяться з метою визначення оціночної вартості об'єкта нерухомості, наведений у додатку 1 до Порядку № 658. Для земельної ділянки такими даними є її поштова адреса, категорія, цільове призначення, площа, кадастровий номер (заповнюється відповідно до відомостей Державного земельного кадастру), розмір частки, що оцінюється, кв. м.

Зазначені дані повинні відповідати офіційним документам на об'єкт нерухомості (земельну ділянку).

За результатом оціночної вартості, визначеної Модулем, формується е-Довідка. Кожній довідці автоматично присвоюється унікальний реєстраційний номер (п. 5 розділу III Порядку № 658). Така довідка є чинною впродовж 30 календарних днів з дня її формування Єдиною базою (п. 6 розділу III Порядку № 658).

Пунктом 7 Порядку № 658 передбачено, що **особа, яка не погоджується з результатами автоматичного визначення оціночної вартості об'єкта нерухомості, має право звернутися до суб'єкта оціночної діяльності** (оцінювача) з метою визначення ринкової вартості такого об'єкта.

Обрати оцінювача можна з Державного реєстру оцінювачів та суб'єктів оціночної діяльності або Державного реєстру оцінювачів з експертної грошової оцінки земельних ділянок.

Таким чином, якщо вартість земельної ділянки Модулем завищена, то, здавалося б, можна замовити оцінку і визначити реальну її вартість. Проте згідно з п. 9 Порядку № 658 **Єдина база автоматично відмовляє у реєстрації звіту про оцінку, складеного оцінювачем, у разі якщо визначена у ньому вартість на 25% відрізняється від вартості, визначеної Модулем.**

Крім того, Єдина база автоматично відмовляє у таких випадках:

- ✓ виявлення недоліків та/або порушень під час внесення інформації зі звіту про оцінку до Єдиної бази;
- ✓ якщо з дати складання звіту про оцінку (або у разі здійснення рецензування звіту про оцінку – з дати завершення такого рецензування) минуло більше 5 робочих днів;
- ✓ відсутність електронної версії звіту про оцінку та електронної версії висновку про вартість, внесених суб'єктом оціночної діяльності (оцінювачем) до Єдиної бази.

Звіт про оцінку, не зареєстрований в Єдиній базі, без присвоєного унікального реєстраційного номера або з дати реєстрації якого минуло більше шести місяців, для цілей оподаткування не застосовується (п. 11 Порядку № 658).

За даними, наведеними у Порядку № 658 визначити ринкову вартість земельної ділянки неможливо. Що ж впливає на вартість визначену Модулем?

За словами заступника Голови Фонду держмайна України **Юлії Белової**, оціночна вартість об'єкта нерухомого майна розрахована автоматично Модулем формується також на основі:

- інформаційного джерела з відкритим доступом, зокрема, з пошукової системи ЛУН та платформи онлайн-оголошень OLX, (з якими Фонд уклав меморандуми);
- даних про ціни, зазначені в договорах купівлі-продажу об'єктів нерухомості, внесені нотаріусами до Єдиної бази;
- дані про ринкову вартість об'єктів нерухомості, внесені до Єдиної бази на підставі звітів про оцінку.



Ураховуючи зазначене у ситуації, в якій опинився наш читач, вважаємо доцільним звернутися до Фонду держмайна України із запитом щодо надання пояснень, яким чином сформована вартість земельної ділянки сільгосппризначення площею 1,3 га за межами населеного пункту. Адже саме цей Фонд веде Єдину базу. І, можливо, вартість такої ділянки буде переглянута. До речі, оцінювачі підтверджують факт, що на сьогодні Єдина база містить некоректні дані по вартості окремих об'єктів нерухомості (зокрема, земельних ділянок).

Є ще один варіант – декілька разів розмістити об'яву про продаж земельної ділянки (в умовах наведеної вище ситуації вартістю 70 тис. грн), і система врахує запропоновану вартість на зазначених ресурсах, що знайде відображення у Єдиній базі.

НА ПІДСТАВІ ВИЩЕВИКЛАДЕНОГО ДАМО ДЕЯКІ РЕКОМЕНДАЦІЇ

- 1 *Перш ніж придбавати земельну ділянку, потрібно зайти у Єдину базу і дізнатися про її вартість (вартість може коливатися).*
- 2 *Якщо вартість земельної ділянки, розрахована Модулем, влаштовує, то потрібно відразу сформувати е-Довідку, яка буде враховуватися при визначенні бази оподаткування (адже, як зазначено вище, вона дійсна протягом 30 календарних днів).*
- 3 *Якщо модульна вартість у Єдиній базі занадто висока, можна спробувати її зменшити на 25%, замовивши оцінку у суб'єкта оціночної діяльності.*
- 4 *Якщо вартість, розрахована суб'єктом оціночної діяльності, все одно буде занадто висока (з урахуванням обмеження), можна звернутися до Фонду держмайна України з проханням надати роз'яснення або розмістити об'яву про продаж земельної ділянки за договірною вартістю, що може вплинути на модульну вартість такої земельної ділянки.*
- 5 *У період, протягом якого сільгоспприємство буде вирішувати питання оцінки земельної ділянки, аби закріпити домовленість щодо її продажу з власником та не втратити можливість передати переважне право на її придбання довіреній фізичній особі, можна укласти попередній договір купівлі-продажу такої земельної ділянки.*



ПОПЕРЕДНІЙ ДОГОВІР КУПІВЛІ-ПРОДАЖУ ЗЕМЕЛЬНОЇ ДІЛЯНКИ

Олександр Норочевський,

адвокат, радник із земельних питань ГС «Аграрний союз України»

Суть попереднього договору

Відповідно до ч. 1 ст. 635 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) попереднім є договір, сторони якого зобов'язуються в майбутньому протягом певного строку (у певний термін) укласти договір (основний договір) на умовах, встановлених попереднім договором.

Мета укладання попереднього договору – це формалізація домовленості між сторонами та фіксація певних (в тому числі грошових) взаємних зобов'язань.

Якщо говорити про майнові відносини, то попередні договори є дуже поширеними у сфері купівлі-продажу житла, іншої нерухомості. Оскільки чинним законодавством не передбачено прямих обмежень, попередні договори можуть укладатися й щодо купівлі-продажу земельних ділянок.

При укладанні такого договору щодо земельної ділянки необхідно врахувати наявність особи, яка має переважне право на купівлю цієї земельної ділянки. Якщо така особа є, то потрібно провести процедуру повідомлення про продаж земельної ділянки, передбачену ст.ст. 130¹ – 131 Земельного кодексу України (далі – ЗКУ, читайте на с. 20 цього номера).

Попередній договір слід відмежовувати від договору про наміри (протоколу про наміри). Основною відмінністю між ними є те, що другий не породжує права та обов'язки між потенційними продавцем та покупцем. Тому ми рекомендуємо укладати саме попередній договір.

Сторони договору

Попередній договір укладається між власником відповідної земельної ділянки та її покупцем. При цьому **продавець повинен бути реальним власником ділянки, а саме його право власності має бути зареєстровано в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно.**

Хочу звернути увагу, що від імені продавця попередній договір може підписати його представник за довіреністю. Однак вважаю, що така форма підпису завжди пов'язана з певними ризиками, оскільки представник може вийти за межі своїх повноважень. Тому доцільно, щоб продавець особисто підписував попередній договір. Це, принаймні, позбавить його можливості стверджувати, що «хтось домовлявся про щось за його спиною».

Але якщо через об'єктивні обставини він не може цього зробити, то вкрай бажано, щоб у довіреності були чітко визначені повноваження на укладення як попереднього, так і основного договору купівлі-продажу земельної ділянки. А саме – конкретно визначені покупець, ціна, порядок оплати за основним договором, строк/термін, протягом/до якого повинен бути укладений основний договір.

Форма договору

Попередній договір укладається у формі, встановленій для основного договору, а якщо форма основного договору не встановлена, – у письмовій формі (ч. 1 ст. 635 ЦКУ).

Відповідно до ч. 1 ст. 657 ЦКУ договір купівлі-продажу земельної ділянки або іншого нерухомого майна укладається у письмовій формі і підлягає нотаріальному посвідченню, крім договорів купівлі-продажу майна, що перебуває в податковій заставі.

Таким чином, **попередній договір купівлі-продажу земельної ділянки повинен бути укладений виключно в письмовій формі та з обов'язковим нотаріальним посвідченням.**

Нотаріальне посвідчення потребує додаткових грошових витрат (послуги нотаріуса), тому деякі «розумні радники» рекомендують укладати попередні договори у простій письмовій формі, а потім, у разі виникнення проблем з потенціальним продавцем – спробувати визнавати їх чинними в порядку ч. 2 ст. 220 ЦКУ. На мій погляд, це хибний шлях. Справа в тому, що виконання попереднього договору відбувається виключно шляхом укладання основного. За таких умов укладений без нотаріального посвідчення попередній договір купівлі-продажу земельної ділянки вважатиметься лише договором про наміри і не створюватиме жодних правових наслідків.

Зразок попереднього договору ми не надаємо, оскільки у кожного нотаріуса можуть бути свої вимоги.

Предмет договору

Предметом договору купівлі-продажу є товар, який є у продавця на момент укладення договору або буде створений (придбаний, набутий) продавцем у майбутньому (ч. 1 ст. 656 ЦКУ).

При продажу землі предметом договору є земельна ділянка, сформована у Державному земельному кадастрі (їй присвоєний кадастровий номер). Тому в попередньому договорі має бути зазначений предмет договору – земельна ділянка з кадастровим номером, її площа, місце розташування, цільове призначення та вид використання, обтяження земельної ділянки правами третіх осіб (за наявності).

Це потрібно для належного захисту прав потенційного покупця

Якщо характеристика земельної ділянки:

- наведена, але згодом змінена, то продавець фактично не може продати ділянку, щодо якої укладено попередній договір, тому він має повернути грошові кошти у подвійному розмірі (якщо передбачений завдаток);
- не наведена, то продавець не повинен повертати отримані від покупця грошові кошти.

На практиці часто можуть виникати ситуації, коли продається земельна ділянка, яка обтяжена правами третіх осіб: сервітутами, емфітевзисом, орендою тощо. У таких випадках дуже важливо зазначити у попередньому договорі факт обтяження земельної ділянки.

Строк та термін виконання договору

Як зазначено вище, **невід'ємною умовою попереднього договору купівлі-продажу земельної ділянки є строк/термін, протягом/до якого повинен бути укладений основний договір.**

Строком є певний період у часі, зі впливом якого пов'язана дія чи подія, що має юридичне значення. Він визначається роками, місяцями, тижнями, днями або годинами (ч. 1 та ч. 2 ст. 251, ст. 252 ЦКУ).

Терміном є певний момент у часі, з настанням якого пов'язана така дія чи подія. Він визначається календарною датою або вказівкою на подію, яка має неминуче настати.

Вважаю, що доцільно передбачати саме термін – зазначити кінцеву дату, до якої має бути укладений основний договір. Наприклад, «до 31 грудня 2021 року включно».

Варто також зазначити, що законом не встановлено будь-яких строків між датами укладання попереднього та основного договору (тобто він може будь-яким).

Ціна та розрахунки

У попередньому договорі вкрай необхідно встановити вартість, за якою продаватиметься земельна ділянка, а також визначити строк та порядок оплати.

Сам по собі попередній договір не породжує грошових зобов'язань. Але, як правило, підписуючи попередній договір, продавець бажає отримати певні грошові кошти в рахунок вартості його земельної ділянки.

Є два способи розрахунку: попередня оплата та завдаток. Їх слід чітко розрізняти.

Попередня оплата (аванс) – це здійснення оплати товару за договором купівлі-продажу наперед – до його отримання в натурі. Аванс може бути здійснено як частково, так і в повному обсязі. Його особливістю є те, що в разі неукладання з будь-яких причин основного договору купівлі-продажу грошові кошти підлягають поверненню як безпідставно набуті в порядку ст. 1212 ЦКУ.

На відміну від авансу, **завдаток** – це не зовсім оплата, це вид забезпечення виконання зобов'язання. Він видається як підтвердження зобов'язання у вигляді наміру продати земельну ділянку певній особі на певних умовах. Завдаток зараховується в рахунок вартості земельної ділянки.

Якщо основний договір не було укладено з вини покупця, то завдаток залишається в повному обсязі у продавця, а в разі вини продавця – той повертає його покупцеві в подвійному розмірі (ч. 2 ст. 571 ЦКУ).

При перерахуванні коштів в платіжному дорученні слід чітко зазначити, що це саме завдаток чи аванс з посиланням на укладений попередній договір. Зауважу: у разі незазначення, що сума, сплачена в рахунок належних з покупця платежів, є завдатком, вона вважається авансом (ч. 2 ст. 570 ЦКУ). Тому і в попередньому договорі, і в платіжному документі слід вказувати саме завдаток. Наприклад, у платіжному документі можна зазначити: «завдаток за попереднім договором купівлі-продажу земельної ділянки з кадастровим номером _____ від 06 вересня 2021 року».

Також в попередньому договорі слід вказати, в які строки вноситься остаточна сума та що розрахунки, пов'язані із сплатою вартості земельної ділянки сільськогосподарського призначення, провадяться в безготівковій формі (ч. 5 ст. 130 ЗКУ).

ЯК ПОПЕРЕДНІЙ ДОГОВІР ВПЛИВАЄ НА ОПОДАТКУВАННЯ

Як зазначено вище, п. 172.3 ПКУ визначає базу оподаткування доходу від продажу земельної ділянки. У разі укладення попереднього договору продаж не відбувається. Тому немає потреби порівнювати договірну вартість та вартість, визначену у Єдиній базі.

Водночас доходи, які отримує фізична особа у вигляді авансу чи завдатку за попереднім договором купівлі-продажу нерухомості, є об'єктом оподаткування.

Адже, вони є доходами з джерела походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання) (пп. 163.1.2 ПКУ).

Ураховуючи це, в умовах наведеної ситуації, можна запропонувати передбачити попереднім договором:

- завдаток у розмірі договірної вартості земельної ділянки (з одного боку продавець земельної ділянки отримує суму грошових коштів, яку розраховував, а з іншого – у разі відмови від укладання основного договору він повинен буде повернути цю суму у двократному розмірі);
- значний строк, наприклад до трьох років, між датою укладення попереднього та основного договору.

У цьому разі маємо такі переваги:

- сільгосп підприємство може передати довіренту фізичній особі переважне право на придбання земельної ділянки;
- якщо договір оренди закінчується найближчим часом, то посилаючись на попередній договір, запропонувати власнику земельної ділянки продовжити дію договору оренди до укладання основного договору (це дасть можливість прийняти заходи аби модульна вартість земельної ділянки відповідала її ринковій вартості);
- є час для перегляду вартості земельної ділянки у Єдиній базі і, так би мовити, «дочекатися», коли вона буде дійсно відповідати ринковій вартості;
- відповідно, сільгосп підприємству не доведеться сплачувати невиправдано великі суми податків.

УВАГА!

І ЗНОВУ ПРО ВИКУП ЗЕМЛІ, НАДАНОЇ В ПОСТІЙНЕ КОРИСТУВАННЯ

В «АгроПРО» 2021, № 17 ми аналізували законодавче регулювання викупу земель, наданих фермерам на праві постійного користування, та особистий досвід фермера. Одним із нерегульованих питань, як було зазначено, є те, що чинним законодавством не передбачено автоматичного припинення державної реєстрації права постійного користування в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно (далі – Держреєстр прав) у зв'язку з поєднанням в одній особі власника і користувача землі. Це може стати проблемою, адже в разі викупу такої землі фермером у Держреєстрі прав фактично буде два записи щодо земельної ділянки: про право власності і право постійного користування.

Як і очікувалось – практичне застосування норм законодавства допомогло знайти спосіб вирішення цієї ситуації. Так, застосовуючи аналогію права та враховуючи повноваження органів місцевого самоврядування (далі – ОМС), експерти пропонують в рішенні ОМС про продаж фермеру земельної ділянки комунальної власності передбачити пункт такого змісту: «Визнати таким, що припинилося, право постійного користування земельною ділянкою кадастровий номер _____, з моменту державної реєстрації права власності _____ (ПІБ фермера) _____ на неї». Зразок рішення ОМС дивіться в кабінеті передплатника <https://cabinet.agropro.club/materials>.

Таке рішення має стати для державного реєстратора підставою для внесення до Держреєстру прав запису про припинення права постійного користування після реєстрації права власності на відповідну земельну ділянку.