

◀ ВІД РЕДАКЦІЇ

На сьогодні все більшою популярністю користується право користування чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис). На відміну від права оренди, порядок та умови використання землі на умовах емфітевзису незарегульовані на законодавчому рівні. Тож багато агропідприємств вважають вигідним укладення відповідних договорів.

Проте зазначена незарегульованість має й інший бік. Наприклад, законодавством чітко не визначено, чи є договір емфітевзису оплатним, чи безоплатним. Тож думки юристів з цього питання різняться. Одні стверджують, що емфітевзис може бути безоплатним, інші, навпаки, – що має бути лише платним. Сьогодні пропонуємо статтю автора, який вважає, що договір емфітевзису може бути безоплатним, та аналізує податкові наслідки укладення такого договору.

БЕЗОПЛАТНИЙ ЕМФІТЕВЗИС. ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ

Ірина Висіцька,

*адвокат, партнер адвокатського об'єднання
«Адвокатська фірма «Єфімов та партнери»*

ОПЛАТНИЙ ЧИ БЕЗОПЛАТНИЙ?

Законодавчих норм, присвячених правовому регулюванню емфітевзису, небагато. Ті з них, які є основоположними для розуміння його правової природи, містяться в гл. 33 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) та гл. 16¹ Земельного кодексу України (далі – ЗКУ). Суть цього інституту полягає в тому, що власник передає землекористувачу для сільськогосподарських потреб право користування земельною ділянкою сільськогосподарського призначення.

При цьому в ЗКУ взагалі не йдеться про оплату/безоплатність емфітевзису. В ч. 4 ст. 102¹ ЗКУ, щоправда, міститься вказівка, що укладення договорів емфітевзису здійснюється відповідно до ЦКУ з урахуванням вимог ЗКУ.

У ЦКУ немає прямої норми, яка вказує, що договір емфітевзису є оплатним чи, навпаки, безоплатним. Частиною 2 ст. 409 ЦКУ передбачено лише, що власник земельної ділянки **має право** на одержання плати за користування нею. Розмір плати, її форма, умови, порядок та строки виплати встановлюються договором.

Водночас в ч. 2 ст. 410 ЦКУ вказано, що землекористувач **зобов'язаний** вносити плату за користування земельною ділянкою, а також інші платежі, встановлені законом. Вочевидь, вказаний обов'язок землекористувача співвідноситься з правом власни-

ка на отримання плати за емфітевзис.

Правова конструкція «має право» означає, що особа може як виконати певну модель поведінки, яка слідує за вказаною правовою конструкцією, так і утриматися від такого виконання. При цьому і в першому, і в другому випадку особа не порушуватиме закону, а тому діятиме правомірно. Отже, **вважаю, що при укладанні договору емфітевзису правомірним буде як визначення розміру плати в договорі (тобто реалізація власником свого права), так і відсутність плати за емфітевзис (утримання власником від реалізації вказаного права).**

Відтак, закріплений у ч. 2 ст. 410 ЦКУ обов'язок землекористувача вносити плату за емфітевзис виникає тоді, коли власник реалізував своє право на її отримання. Тобто сторони в договорі погодили її розмір, форму, умови, порядок та строки виплати.

Відмова власника земельної ділянки від реалізації свого права на отримання такої плати виражається застереженням у договорі про безоплатність емфітевзису. І в цьому випадку землекористувач не зобов'язаний сплачувати власнику плату за користування такою земельною ділянкою.

Звертаю увагу осіб приватного права на принцип «дозволено все, що прямо не заборонено законом», передбачений ст. 19 Конституції України. Крім того, слід урахувати принцип свободи дого-

вору, закріпленій у ст. 3, 6, 27 ЦКУ. Суть цього принципу полягає в тому, що сторони є вільними у визначенні умов договору.

З огляду на вищевикладене можна констатувати, що **договір емфітевзису за домовленістю сторін може бути як оплатним, так і безоплатним.**

При цьому неможливо стверджувати, що безоплатна передача земельної ділянки в емфітевзис суперечитиме інтересам власника. Вважаю, що інтерес власника в такому випадку полягатиме в забезпеченні використання земельної ділянки за цільовим призначенням, поліпшенні її властивостей і підвищенні родючості шляхом запобігання забур'яненню, внесення добрив, зрошення тощо. Адже кожен, хто знається на сільському господарстві, підтвердить, що відсутність вказаного обробітку землі негативно впливає на її родючість.

ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ БЕЗОПЛАТНОГО ЕМФІТЕВЗИСУ

Укладаючи договір емфітевзису, агропідприємство-землекористувач **не отримує права розпорядження земельною ділянкою.** Таке право залишається у власника земельної ділянки. Тож права власності на земельну ділянку (об'єкт матеріального світу) землекористувач не набуває.

Водночас, як зазначається в абз. 8 п. 4 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Мінфіну від 18.10.1999 р. № 242, нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Відповідно до абз. 3 п. 5 П(С)БО 8 до окремої групи нематеріальних активів відносяться права користування майном (право користування земельною ділянкою згідно із земельним законодавством, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо). Бухгалтерський облік ведеться щодо кожного об'єкта такої групи.

Отже, емфітевзис належить до **нематеріальних активів**, оскільки за своєю правовою суттю є правом користування землею (П(С)БО 8).

Згідно з п. 164.1 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) базою оподаткування ПДФО є загальний оподатковуваний дохід, тобто будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь платника податку протягом звітного податкового періоду.

За безоплатним договором емфітевзису об'єкт оподаткування ПДФО відсутній, тому що відсутній будь-який дохід, який підлягає оподаткуванню, нарахований (виплачений, наданий) на користь фізичної особи – власника земельної ділянки. Те ж саме стосується єдиного соціального внеску і військового збору.

Відповідно до пп. 134.1.1 ПКУ об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ. У розділі III ПКУ не передбачено коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, що виникають за операціями з безоплатного отримання нематеріальних активів.

Отже, для обчислення податку на прибуток враховуватимуться ті доходи та витрати від операції з безоплатного отримання та використання нематеріального активу, які будуть відображені в бухгалтерському обліку (детальну консультацію про бухоблік безоплатно отриманих нематеріальних активів читайте номерів на стор. *** цього номеру, ред.).

Згідно з п. 185.1 ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції **платників податку** з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до ст. 186 ПКУ розташоване на митній території України. Тому якщо надання земельної ділянки за договором емфітевзису здійснює фізична особа, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності, то будь-яких наслідків з ПДВ не виникає.

ВИСНОВОК

З огляду на високу ймовірність виникнення спірних ситуацій із податківцями при визначенні справедливої вартості й бази оподаткування ПДВ з операції безоплатного емфітевзису платникам податку на прибуток підприємств та/або ПДВ слід урахувати всі можливі ризики. З метою їх мінімізації доцільно розглянути варіант укладення оплатного договору, передбачивши в ньому символічну плату за емфітевзис.