Порядок оформления и бухгалтерского учета приобретения земельных участков

05.12.14
Екатерина Анненкова

Земельные участки относятся к недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) в соответствии с положениями п.1 ст.130 Гражданского кодекса.

Порядок продажи недвижимости регулируется § 7 главы 30 ГК РФ, а в случае продажи земельных участков необходимо учитывать так же положения Земельного кодекса.

Любые операции с недвижимостью требуют особого внимания, ведь все сделки, в соответствии с нормами действующего законодательства, проходят регистрацию в едином государственном реестре. Документы, предоставленные для оформления прав в Росреестр, уже не удастся изменить или подправить.

Оформление договора купли-продажи земельного участка

Согласно положениям ст.550 ГК РФ, договор продажи недвижимости заключается в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами (п.2 ст.434 ГК РФ).

Несоблюдение формы договора продажи недвижимости влечет его недействительность.

Обратите внимание: Обязанность нотариального удостоверения договора продажи земли **не является обязательным** в соответствии с действующим законодательством.

Подписать составленный договор продажи земли необходимо в трех экземплярах. Один экземпляр договора остается у продавца, другой – у покупателя, а третий передается в Росреестр.

Особенности купли-продажи земельных участков регламентированы статьей 37 Земельного кодекса. В соответствии с п.1 ст.37 ЗК РФ, **объектом купли-продажи могут быть только земельные участки, прошедшие государственный кадастровый учет**.

Продавец при заключении договора купли-продажи обязан предоставить покупателю имеющуюся у него информацию об обременениях земельного участка и ограничениях его использования.

В соответствии с п.2 ст.37 ЗК РФ, являются недействительными следующие условия договора купли-продажи земельного участка:

•*устанавливающие право продавца выкупить земельный участок обратно по собственному желанию;*

•*ограничивающие дальнейшее распоряжение земельным участком, в том числе ограничивающие ипотеку, передачу земельного участка в аренду, совершение иных сделок с землей;*

•*ограничивающие ответственность продавца в случае предъявления прав на земельные участки третьими лицами.*

Обратите внимание: **Вышеуказанные требования применяются также к договору мены.**

Покупатель в случае предоставления ему продавцом заведомо ложной информации:

•об обременениях земельного участка и ограничениях его использования в соответствии с разрешенным использованием;

•о разрешении на застройку данного земельного участка;

•об использовании соседних земельных участков, оказывающем существенное воздействие на использование и стоимость продаваемого земельного участка;

•о качественных свойствах земли, которые могут повлиять на планируемое покупателем использование и стоимость продаваемого земельного участка;

•иной информации, которая может оказать влияние на решение покупателя о покупке данного земельного участка и требования о предоставлении которой установлены федеральными законами,

вправе требовать уменьшения покупной цены или расторжения договора купли-продажи земельного участка и возмещения причиненных ему убытков.

(А так же арендатор либо приобретатель по договору мены (п.4 ст.37 ЗК РФ).)

Положениями ст.554 Гражданского кодекса установлено, что в договоре продажи недвижимости должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить недвижимое имущество, подлежащее передаче покупателю по договору, в том числе данные, определяющие расположение недвижимости на соответствующем земельном участке либо в составе другого недвижимого имущества.

При отсутствии этих данных в договоре условие о недвижимом имуществе, подлежащем передаче, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор считается не заключенным.

Соответственно, в договоре указываются:

•*точный адрес участка,*

•*площадь участка,*

•*кадастровый номер,*

•*категория земель, в которую входит земельный участок, и вид его разрешенного использования.*

Обычно так же в договор вносят сведения о правоустанавливающих документах продавца, дату и номер государственной регистрации права собственности продавца в ЕГРП.

Кроме того, в соответствии со ст. 555 ГК РФ, договор продажи недвижимости в обязательном порядке должен предусматривать цену этого имущества.

При отсутствии в договоре согласованного сторонами в письменной форме условия о цене недвижимости договор о ее продаже считается незаключенным.

Обратите внимание: **Возможность оплаты «по аналогичной цене», предусмотренная п.3 статьи 424 ГК РФ, при продаже земельных участков использовать нельзя.**

При покупке земельного участка вместе с недвижимостью, на нем расположенной необходимо помнить, что согласно п.2 ст.555 ГК РФ, если иное не предусмотрено законом или договором продажи недвижимости, установленная в договоре продажи недвижимости цена:

•*здания,*

•*сооружения,*

•*или другого недвижимого имущества,*

находящегося на земельном участке, включает цену передаваемой с этим недвижимым имуществом соответствующей части земельного участка или права на нее.

Перечень документов, необходимых для регистрации права собственности

Как уже упоминалось выше, регистрацией прав на недвижимое имущество, в том числе – права собственности на земельные участки, занимаются территориальные отделения Росреестра.

Для осуществления такой регистрации необходимо подать заявление* о государственной регистрации права.

**Форма заявления о государственной регистрации права на недвижимое имущество, сделки с ним, ограничения (обременения), перехода, прекращения права на недвижимое имущество (для юридического лица) утверждена Приказом Минэкономразвития России от 29.11.2013г. №722.*

К заявлению прикладываются следующие документы:

- *договор купли-продажи земельного участка в 3 экземплярах;*
- *свидетельство о праве собственности на участок;*
- *кадастровый паспорт на земельный участок;*
- *правоустанавливающие документы продавца, на основании которых он стал собственником участка (договор купли-продажи, мены, дарения и т.д.);*
- *акт приема-передачи (ст.16, ст.17 Закона от 21.07.1997г. №122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»).*

Согласно п.1 ст.16 Закона от 21.07.1997г. №122-ФЗ, государственная регистрация прав проводится на основании заявления правообладателя, сторон договора или уполномоченного им (ими) на то лица при наличии у него нотариально удостоверенной доверенности, если иное не установлено федеральным законом, а также по требованию судебного пристава-исполнителя.

За выполнение регистрационных действий необходимо заплатить госпошлину в размере 15 000 руб. (пп.22 ст.333.33 НК РФ). Как правило, пошлину можно уплатить непосредственно в отделении Росреестра.

Согласно п.4 ст.16 Закона от 21.07.1997 №122-ФЗ, представление документа об уплате государственной пошлины вместе с заявлением о государственной регистрации прав и иными необходимыми для государственной регистрации прав документами не требуется. Заявитель вправе представить документ об уплате государственной пошлины в орган, осуществляющий государственную регистрацию прав, по собственной инициативе.

При этом, если информация об уплате государственной пошлины отсутствует в Государственной информационной системе о государственных и муниципальных платежах и документ об уплате государственной пошлины не был представлен вместе с заявлением о государственной регистрации прав, документы, необходимые для государственной регистрации прав, к рассмотрению не принимаются.

В соответствии с п.1 ст.14 Закона №122-ФЗ, проведенная государственная регистрация возникновения и перехода прав на недвижимое имущество удостоверяется по выбору правообладателя:

- *свидетельством о государственной регистрации прав*
- *или выпиской из Единого государственного реестра прав.*

Бухгалтерский учет

По общему правилу земельные участки относятся к объектам основных средств в соответствии с п.5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», однако для отражения приобретенного земельного участка в составе ОС, как и в случае приобретения любых других внеоборотных активов, необходимо выполнение условий, установленных ПБУ 6/01.

Согласно п.4 ПБУ 6/01, актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

1. объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

2. объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

3. организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

4. объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Соответственно, в случае, если компания собирается перепродать приобретенный земельный участок в течение ближайшего времени (12 месяцев), то даже если до момента такой продажи он будет использоваться в хозяйственной деятельности (например – сдаваться в аренду на срок менее 12 месяцев), к ОС его было бы отнести некорректно. Такой земельный участок необходимо учесть в составе товаров.

Расходы на приобретение земельных участков, относящихся к объектам ОС, учитываются в соответствии с п.8 ПБУ 6/01. Первоначальной стоимостью участка, приобретенного за плату, признается сумма фактических затрат организации:

•*на приобретение,*

•*сооружение и изготовление,*

за исключением НДС* и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

*Обратите внимание: **В соответствии с пп.6 п.2 ст.146 НК РФ операции по реализации земельных участков (долей в них) не признаются объектом налогообложения НДС.**

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление ОС являются:

•*суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;*

•*суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;*

•*суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;*

•*таможенные пошлины и таможенные сборы;*

•*невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;*

•*вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;*

•иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением ОС, в фактические затраты не включаются.

Соответственно, в большинстве случаев, стоимость земельного участка будет состоять из цены приобретения и государственной пошлины за осуществление процедуры регистрации права собственности. Так же в первоначальную стоимость участка могут быть включены затраты на оплату услуг юристов, проценты по займам и т.п.

Обратите внимание: В соответствии с п.7 ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», расходы по займам, использованным на приобретение земельного участка включаются в его стоимость. Проценты, прекращают включаться в стоимость земельного участка с первого числа месяца за месяцем прекращения приобретения инвестиционного актива (т.е. с месяца, следующего за месяцем, в котором земельный участок был переведен из внеоборотных активов в состав ОС).

В соответствии с Приказом Минфина РФ от 31.10.2000г. №94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», все расходы приобретение изначально собираются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 08.1 «Приобретение земельных участков» и кредиту счетов учета расчетов (60, 68, 76 и т.д.).

Оприходование земли, как внеоборотного актива осуществляется на дату фактической передачи земельного участка по акту приема-передачи*.

**Договором купли-продажи может быть предусмотрено, что договор одновременно является и актом приема-передачи земельного участка, тогда участок приходуется на дату подписания договора.*

Впоследствии земля принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства по первоначальной стоимости.

При этом, земельный участок принимается в бухгалтерском учете в составе ОС на дату, когда он готов к эксплуатации, а его первоначальная стоимость полностью сформирована.

Согласно п.52 Приказа Минфина РФ от 13.10.2003г. №91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств», объекты недвижимости, права собственности на которые не зарегистрированы в установленном законодательством порядке, принимаются к бухгалтерскому учету в качестве ОС с выделением на отдельном субсчете к счету учета ОС.

Таким образом, в настоящее время*, несмотря на то, что право собственности на землю подлежит государственной регистрации, подача документов на регистрацию и дата самой регистрации на принятие земельного участка в бухгалтерском учете в качестве ОС никак не влияет.

**Напомним, что ранее п.52 допускалось объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемые, принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных*

средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств. Новая редакция п.52 в действие Приказом Минфина РФ от 24.12.2010г. №186н.

Принятие к бухгалтерскому учету отражается по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08.1.

Аналитический учет по счету 01 ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении ОС, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам, местам нахождения и т.д.).

Напомним, что в соответствии с п.17 ПБУ 6/01, земельные участки в бухгалтерском (и налоговом) учете не амортизируются:

•не подлежат амортизации объекты ОС, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

Соответственно, земля имеет неограниченный срок полезного использования и при принятии участка в качестве ОС, устанавливать СПИ не нужно.

Екатерина Анненкова