



ФІНАНСИ, ГРОШОВИЙ ОБІГ ТА КРЕДИТ

*Цебень Р. Л.,
провідний бухгалтер-ревізор
ВАТ ЕК "Хмельницькобленерго"*

ОСОБЛИВОСТІ РУХУ ЗЕМЕЛЬНИХ ДІЛЯНОК: АСПЕКТИ ФІНАНСОВОГО ТА ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ

Земля є основним національним багатством, має державне територіальне значення у межах кордонів країни і законодавчо визначена основою її національного суверенітету і безпеки. Земля вважається також одним із найголовніших резервів і запорукою багатства держави.

Перехідними положеннями Земельного кодексу України встановлено, що громадяни та юридичні особи, які мають у власності земельні ділянки для ведення селянського (фермерського) господарства та іншого товарного сільськогосподарського виробництва, а також громадяни-власники земельних часток (паїв) не вправі до 1 січня 2005 року продавати або іншим способом відчужувати належні їм земельні ділянки та земельні частки (паї), крім міни, передачі їх у спадщину та при вилученні земель для суспільних потреб. Згідно з Цивільним кодексом України за договорами міни між сторонами проводиться обмін одного майна на інше, тобто дозволяється придбання або відчуження земельних ділянок сільськогосподарського призначення шляхом обміну на інші активи. Крім того, положення Земельного кодексу не обмежують купівлю-продаж земельних ділянок несільськогосподарського призначення. Таким чином, в сучасних умовах набуває великого значення правильність відображення в обліку операцій їх руху.

Земля є доволі молодим об'єктом бухгалтерського обліку, який виник після затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Але ще з 1995 року Указами Президента України від 12.07.1995р. № 608/95, від 19.01.1999 р. № 32/99, від 29.12.1999 р. № 1626/99, від 04.02.2000 р. № 168/2000 дозволялося викуповувати земельні ділянки у приватну власність юридичними особами і підприємцями.

Питання обліку земельних ділянок висвітлювали І. Назарбаєва, А. Риндя, Н. Ткаченко, М. Климовська¹. І. Назарбаєвою та М. Климовською визначено, що особливості землі як об'єкта бухгалтерського обліку залежно від її правового статусу, а саме права власності чи права користування земельною ділянкою, пов'язані з існуванням трьох груп об'єктів обліку:

- земельні ділянки;
- право користування земельною ділянкою;
- капітальні витрати на поліпшення земель.

Автором у статті "Земельна ділянка як об'єкт бухгалтерського обліку" дано визначення земельних ділянок.

¹ Назарбаєва І. Земля та операції з землею в бухгалтерському та податковому обліку / І. Назарбаєва, М. Климовська // Бухгалтерія. Збірник систематизованого законодавства: Земельні відносини в Україні. – 2003. – № 3.- С. 167-173; Риндя А. Питання про землю // Податки та бухгалтерський облік. – 2003. – № 16. – С. 11-19; Ткаченко Н., Гопцій Р. "Земні радощі" бухгалтерського життя: облік землі та витрат на її поліпшення // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 94. – С. 20-25.



Податкові наслідки операцій з земельними ділянками визначені лише з 2002 року Податковим роз'ясненням, затвердженим наказом ДПАУ від 15.02.2002 р. № 74, а з 01.01.2003 р. – Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Фінансовий облік земельних ділянок регламентується Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 року та Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”.

Відповідно до П(С)БО 7 земельна ділянка є об'єктом основних засобів. Земельні ділянки обліковуються на рахунку 10 “Основні засоби” субрахунок 101 “Земельні ділянки”. За дебетом субрахунку 101 відображається надходження земельних ділянок на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, суми дооцінки вартості об'єкта основних засобів, за кредитом – вибуття земельних ділянок внаслідок продажу, безоплатної передачі, суми уцінки земельних ділянок.

Надходження основних засобів на підприємство може бути здійснене в результаті:

- капітальних інвестицій: придбання за грошові кошти чи їх еквіваленти, виготовлення чи будівництво;
- безоплатного одержання;
- обміну на інші активи.

Земельні ділянки, в свою чергу, за своєю фізичною природою не можуть бути виготовлені чи побудовані. Тобто, такий спосіб надходження земельних ділянок на підприємство неможливий.

Надходження земельних ділянок на підприємство відображається за первісною вартістю, яка визначається за загальними правилами визначення первісної вартості основних засобів. До первісної вартості земельної ділянки також включається державне мито, плата за видачу державного акта про право власності на землю. Витрати на сплату відсотків за користування кредитом не включаються до первісної вартості земельної ділянки, придбаної повністю або частково за рахунок позикового капіталу.

Первісна вартість безоплатно отриманої земельної ділянки дорівнює її справедливій вартості на дату отримання, з урахуванням державного мита та плати за видачу державного акта на право власності на землю. Первісна вартість земельної ділянки, отриманої в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. У разі придбання земельної ділянки разом із розташованою на ній будівлею, первісна вартість земельної ділянки та будівлі розподіляються пропорційно до справедливої вартості окремого об'єкта основних засобів.

Виняток становлять операції придбання земельних ділянок в обмін на подібні об'єкти. Відомо, що первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду².

Подібними є об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість. Тому подібним об'єктом для земельної ділянки буде також земельна ділянка. Оскільки на вартість земельної ділянки не нараховується амортизація, залишкова вартість земельної ділянки дорівнює її первісній вартості.

² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 14. – С. 24.



Таким чином, первісна вартість земельної ділянки, отриманої в обмін на подібний об'єкт, дорівнює первісній вартості переданого об'єкта. Якщо первісна вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю земельної ділянки, отриманої в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта з включенням різниці до витрат звітного періоду.

Основні засоби вибувають з підприємства у зв'язку з продажем, обміном на інші активи, внесенням до статутного капіталу інших юридичних осіб, безоплатною передачею, ліквідацією, невідповідністю критеріям визнання активом.

Земля за своєю природою вічна, її вартість не підлягає амортизації, тому вибуття земельних ділянок в зв'язку з ліквідацією неможливе. На рахунках бухгалтерського обліку операції руху земельних ділянок відображаються за правилами обліку основних засобів, їх облік спрощується в зв'язку з відсутністю суми зносу і залишкової вартості.

Витрати на придбання земельних ділянок відображаються за дебетом рахунка 15 "Капітальні інвестиції". Після відображення за дебетом рахунка 15 "Капітальні інвестиції" витрат пов'язаних з придбанням та отриманням державного акта про право власності на землю здійснюють запис з кредиту рахунка 15 в дебет субрахунку 101 "Земельні ділянки".

При безоплатному отриманні земельних ділянок їх вартість відображається як актив за дебетом субрахунку 101 "Земельні ділянки" і у складі додаткового капіталу за кредитом субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи". Оскільки вартість земельної ділянки не амортизується, сума додаткового капіталу за цим субрахунком не змінюється. При вибутті земельної ділянки сума додаткового капіталу визнається доходом і відображається за кредитом субрахунку 745 "Дохід від безоплатно одержаних активів" у кореспонденції з дебетом субрахунку 424 "Безоплатно одержані необоротні активи". Вартість самої земельної ділянки списується з кредиту субрахунку 101 "Земельні ділянки" за дебетом субрахунку 976 "Списання необоротних активів".

Таким чином, фінансовим обліком земельна ділянка визнається об'єктом основних засобів, який не підлягає амортизації. Операції руху земельних ділянок відображаються на загальних підставах обліку основних засобів та спрощуються в зв'язку з відсутністю суми зносу та залишкової вартості.

Податковий облік земельних ділянок регламентується Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.97 р. № 283/97-ВР з наступними змінами та доповненнями (далі Закон про прибуток), Законом України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 р. № 168/97-ВР з наступними змінами та доповненнями (далі – Закон про ПДВ).

Особливості податкового обліку земельних ділянок полягають в тому, що земельні ділянки в такому випадку не є об'єктом основних фондів. Це твердження висвітлюється в наказі ДПАУ від 15.02.2002 року № 74. А саме, відповідно до підпункту 8.2.1 статті 8 Закону про прибуток матеріальні цінності належать до основних фондів за наявності таких ознак:

- використовуються у господарській діяльності платника податку;
- період використання платником податку матеріальної цінності у власній господарській діяльності перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію;
- вартість матеріального активу поступово зменшується у зв'язку з фізичним і моральним зносом.

Враховуючи, що термін експлуатації земельних ділянок практично необмежений і, відповідно, фізичного і морального зносу такого активу не відбувається, то вартість вказаного матеріального активу у зв'язку із зносом не зменшується³.

³ Наказ ДПАУ від 15.02.2002 р. № 74 Щодо затвердження податкового роз'яснення // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 20. – С. 12.



Також необхідно зазначити, що земельні ділянки не відносяться і до невиробничих фондів. Невиробничі фонди – капітальні активи, які не використовуються у господарській діяльності платника податку. До невиробничих фондів належать:

- капітальні активи (або їх структурні компоненти), які підпадають під визначення групи 1 основних фондів, включаючи орендовані;
- капітальні активи, що підпадають під визначення груп 2, 3 і 4 основних фондів, які є невід'ємною частиною, розміщені або використовуються для забезпечення діяльності невиробничих фондів, що підпадають під визначення групи 1 основних фондів або вилючені з місця ведення господарської діяльності платника податку та передані у безоплатне користування особам, які не є платниками цього податку⁴.

Отже, оскільки земельні ділянки не відносяться до жодної з груп основних фондів, то, відповідно, і не відносяться до невиробничих фондів.

Згідно з Законом про прибуток платник податку веде окремий облік операцій з продажу або купівлі землі як окремого об'єкта власності. Витрати, пов'язані з таким придбанням, не підлягають включенню до валових витрат звітного податкового періоду або до групи основних фондів з метою амортизації. Якщо у майбутньому такий окремий об'єкт власності продається, платник податку включає до складу валових доходів позитивну різницю між сумою доходу, отриманого внаслідок такого продажу та сумою витрат, пов'язаних із купівлею такого окремого об'єкта власності, збільшених на коефіцієнт індексації, визначений у підпункті 8.3.3 Закону про прибуток.

Коефіцієнт індексації визначається за формулою:

$$K_i = [I(a-1) - 10] / 100, \quad (1)$$

де $I(a-1)$ – індекс інфляції року, за результатами якого провадиться індексація.

Якщо значення K_i не перевищує одиниці, індексація не провадиться.

Проблеми оподаткування ПДВ операцій з землею полягають в існуванні двох точок зору щодо застосування норм пп. 5.1.17 Закону про ПДВ. Згідно з цим підпунктом звільняються від оподаткування операції з передачі земельних ділянок, що знаходяться під об'єктами нерухомості, або незабудованої землі у разі, коли така передача дозволена відповідно до положень Земельного кодексу України⁵.

Органи державної влади, Державна податкова адміністрація України з одного боку, та Державний комітет України з питань регуляторної політики і підприємництва з другого боку, висловлюють протилежні думки щодо оподаткування ПДВ операцій з продажу та надання в оренду земельних ділянок. Причиною цього є різне трактування слів “передача” та “продаж”.

Позиція ДПАУ, висловлена в листі № 3065/5/16-1216 від 16.04.2002 року, полягає в ствердженні, що “передача” і “продаж” є різними поняттями. “Оскільки п. 5.1.17 ст. 5 Закону України від 03.04.97р. №168/97-ВР “Про податок на додану вартість” передбачено звільнення лише для операцій з передачі земельних ділянок, що знаходяться під об'єктами нерухомості або незабудованої землі, то їх продаж за компенсацію та надання в оренду підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах”⁶.

Державний комітет України з питань регуляторної політики та підприємництва в листі №1-221/4105 від 29.07.2002 року стверджує, що поняття “продаж” є складовою “передачі”. “Одним

⁴ Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 22.05.97р. – №283/97-ВР// Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 8. – С. 32.

⁵ Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97р. №168/97-ВР // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 53. – С. 9.

⁶ Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97р. №168/97-ВР // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 53. – С. 3-23.



із видів передачі земель згідно з Земельним кодексом України є придбання земельних ділянок на підставі цивільно-правових угод (глава 20) та продаж земельних ділянок на конкурсних засадах (глава 21). Тобто операції з передачі у власність земельних ділянок несільськогосподарського призначення шляхом продажу податком на додану вартість не обкладаються”⁷.

На нашу думку, потрібно погодитися з позицією Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва. Так, згідно зі статтею 116 Земельного кодексу України набуття права на землю громадянами та юридичними особами здійснюється шляхом передачі земельних ділянок у власність або надання їх у користування⁸.

Згідно зі статтею 82 Земельного кодексу України юридичні особи (засновані громадянами України або юридичними особами України) можуть набувати у власність земельні ділянки для здійснення підприємницької діяльності у разі:

а) придбання за договором купівлі-продажу, дарування, міни, іншими цивільно-правовими угодами;

б) внесення земельних ділянок її засновниками до статутного фонду;

в) прийняття спадщини;

г) виникнення інших підстав, передбачених законом⁹.

За договором купівлі-продажу одна сторона (продавець) передає або зобов’язується передати майно (товар) у власність другій стороні (покупцеві), а покупець приймає або зобов’язується прийняти майно (товар) і сплатити за нього певну суму грошей¹⁰.

За договором дарування одна сторона (дарувальник) передає або зобов’язується передати в майбутньому другій стороні (обдаровуваному) безоплатно майно (дарунок) у власність.

За договором міни (бартеру) кожна із сторін зобов’язується передати другій стороні у власність один товар в обмін на інший товар¹¹.

Таким чином, передача земельних ділянок може бути як безкоштовною, так і за компенсацію. Крім того, оподаткування ПДВ операцій з купівлі-продажу земельних ділянок призводить до негативних економічних наслідків як для підприємства, так і для держави.

По-перше, суми ПДВ, сплачені у складі вартості придбанної земельної ділянки, не компенсуються і до податкового кредиту не включаються. По-друге, облікова вартість земельної ділянки не відповідає вартості, яка встановлена в результаті експертної оцінки на суму ПДВ. По-третє, кожний наступний перепродаж земельної ділянки автоматично збільшує її вартість на суму нарахованого ПДВ, що створює штучне зростання цін на вторинному ринку землі.

Придбання земельної ділянки та її подальший перепродаж у випадку оподаткування ПДВ та у випадку неоподаткування ПДВ відображено на умовному прикладі (таб. 1). Умовна експертна оцінка земельної ділянки складає 70000 грн.

Операції з купівлі-продажу землі разом із розташованою на ній будівлею мають свої особливості. В фінансовому обліку земля і розташована на ній будівля визнаються окремими об’єктами основних засобів, оскільки, “якщо один об’єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об’єкт власності”¹².

⁷ Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва № 1-221/4105 від 29.07.2002 р. // www.rada.gov.ua.

⁸ Земельний кодекс України. – К.: Атіка, 2001. – С. 47.

⁹ Земельний кодекс України. – К.: Атіка, 2001. – С. 33

¹⁰ Цивільний кодекс України: Текст відповідає офіц. – К.: Школа, 2003. – С. 214.

¹¹ Лист ДПАУ №3065/5/16-1216 від 16.04.2002 р. // www.rada.gov.ua.; Лист Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва №1-221/4105 від 29.07.2002 р. // www.rada.gov.ua.

¹² Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” // Все про бухгалтерський облік. – 2003. – № 14. – С. 23.



Схема бухгалтерських проводок руху земельних ділянок

Варіант оподаткування ПДВ				Варіант неоподаткування ПДВ			
Зміст операції	Дт	Кт	Сума	Зміст операції	Дт	Кт	Сума
Оплачено вартість земельної ділянки	152	311	84000	Оплачено вартість земельної ділянки	152	311	70000
Сплачено держмити (1% від суми договору без ПДВ)	152	311	840	Сплачено держмити (1% від суми договору без ПДВ)	152	311	700
Внесено плату за видачу держ.акта про реєстрацію (12грн.бланк, 17 грн.за його заповнення)	152	311	29	Внесено плату за видачу держ.акта про реєстрацію (12грн.бланк, 17 грн.за його заповнення)	152	311	29
Отримано держ.акт про право власності на землю	101	152	84869	Отримано держ.акт про право власності на землю	101	152	70729
Продаж земельної ділянки з прибутком							
Отримано оплату за земельну ділянку - нараховано податкові зобов'язання щодо ПДВ	311	36	120000	Отримано оплату за земельну ділянку	311	36	72000
	641	36	20000				
Сформовано результат від продажу земельної ділянки дохід від продажу витрати фінансовий результат	36	742	100000	Сформовано результат від продажу земельної ділянки дохід від продажу витрати фінансовий результат	36	742	72000
	972	101	84869 +15131		972	101	70729 +1271
Продаж земельної ділянки із збитками							
Отримано оплату за земельну ділянку - нараховано податкові зобов'язання щодо ПДВ	311	36	81000	Отримано оплату за земельну ділянку	311	36	70000
	641	36	13500				
Сформовано результат від продажу земельної ділянки дохід від продажу витрати фінансовий результат	36	742	67500	Сформовано результат від продажу земельної ділянки дохід від продажу витрати фінансовий результат	36	742	70000
	972	101	84869 -17369		972	101	70729 -729

За податковим законодавством у разі, коли об'єкт нерухомого майна (нерухомість) придбавається платником податку разом із землею, яка знаходиться під таким об'єктом чи є передумовою для забезпечення функціонального використання такого об'єкта нерухомості відповідно до норм, визначених законодавством, амортизації підлягає сукупна вартість такого основного фонду та такої землі за нормами, визначеними за цією статтею для основних фондів групи 1. Разом з тим, у випадку ліквідації будівлі згідно з п. п. 8.4.8 Закону про прибуток платник податку збільшує валові витрати на суму окремого об'єкта основних фондів групи 1, при цьому вартість такого об'єкта прирівнюється до нуля. При цьому законодавчо невизначеним є подальший облік земельної ділянки.



Норми Земельного кодексу України визнають земельні ділянки і розташовані на ній будівлі і споруди окремими об'єктами власності. Так, згідно зі статтею 120 Земельного кодексу при переході права власності на будівлю і споруду право власності на земельну ділянку або її частину може переходити на підставі цивільно-правових угод, або право користування – на підставі договору оренди. При відчуженні будівель і споруд, які розташовані на орендованій земельній ділянці, право на земельну ділянку визначається згідно з договором оренди земельної ділянки¹³.

Оскільки Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та Земельним кодексом України земельні ділянки та розташовані на ній будівлі визнаються окремими об'єктами, вартість землі не підлягає амортизації за економічною сутністю, вважаємо, що і в податковому обліку доцільно визначити їх як окремі об'єкти та вартість землі не амортизувати.

Таким чином, на відміну від фінансового обліку податкове законодавство, яке стосується обліку земельних ділянок, вимагає уточнення з внесенням відповідних змін до законодавчих документів про прибуток та ПДВ. Це стосується, в першу чергу, оподаткування ПДВ та операцій з придбання земельних ділянок разом із розташованими на ній будівлями і спорудами.

*Стаття рекомендована до друку кафедрою обліку та аудиту
Хмельницького державного університету
(протокол № 8 від 3 березня 2004 року)*



*Олійник Д.Я.,
заступник начальника Українського
державного центру радіочастот та
нагляду за зв'язком*

ФІНАНСОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ МАКРОЕКОНОМІЧНИХ ЗВ'ЯЗКІВ

Якісні зрушення в країнах з розвиненою ринковою економікою свідчать про те, що відбулося значне перегрупування факторів і джерел, які визначають характер відтворювальних процесів.

Вплив фінансів на різні напрямки розвитку економіки країни поряд з кількісною мають, природно, і якісну визначеність. Кількісний вплив виявляється в абсолютній і відносній (до суспільного продукту) величині фінансових ресурсів, що вилучається в суб'єктів відтворення, і які надані їм на ті чи інші потреби. При цьому надзвичайно важливим є також те, яким чином здійснюється формування цих ресурсів, у яких формах і за якими напрямками відбувається їхній рух, на основі яких принципів вони виділяються і використовуються. Ця сторона характеризує якісну визначеність впливу фінансів на матеріальні інтереси учасників відтворювального процесу. Тому формування нового механізму господарювання в нашій країні передбачає не лише зміну пропорцій перерозподілу коштів між державою і суб'єктами ринкових відносин. Воно передбачає принциповий перегляд усієї сукупності ресурсів і способів забезпечення з метою удосконалювання фінансового перерозподілу. Міра їхньої відповідності

¹³ Земельний кодекс України. – К.: Атіка, 2001. – С. 50