

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.12.97](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.12.97)

УДК 657:336.226.212.1:332.3

*О. А. Подолянчук,
к. е. н., доцент, завідувач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки,
Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID: 0000-0003-0234-8943*

*Я. Ю. Олійник,
бакалавр, Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця
ORCID ID: 0000-0002-9506-0115*

ЗЕМЕЛЬНІ ДІЛЯНКИ: ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

*О. Podolianchuk
PhD in Economics, Associate Professor,
Head of the Department of Accounting and Taxation in the fields of economics,
Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia*

*Y. Oliynyk
4th year student of the Department of Accounting and Taxation,
Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia*

THE LAND: ACCOUNTING AND TAXATION

Земля являється особливим природним ресурсом, який є унікальним по своїй природі, а отже – складним у дослідженнях і явищах, пов'язаних з ним. Земельні відносини виникають з приводу багатьох обставин, і ці обставини змінюють порядок обліку земельних ділянок. Землі мають різне призначення і використовуються в різних цілях, а отже будуть варіюватися способи відображення операцій щодо їх використання та розпорядження у системі рахунків бухгалтерського обліку. Ряд заходів, пов'язаних із використанням земельних ресурсів, зокрема, щодо поліпшення їх якісного стану, рекультивациі, усунення негативних наслідків тощо відображаються в обліку підприємств.

Наразі земельне законодавство зазнає трансформації у своїй структурі. Прийнятий закон, що скасував мораторій щодо купівлі-продажу земельних ділянок, спричиняє зрушення і в економічній системі країни. Його положення впливають на характер операцій, відносин між суб'єктами, порядок документального оформлення фактів господарської діяльності та перспективи розвитку підприємств.

У статті розкрито економічну сутність земельних ділянок як об'єкта обліку, наведено приклади впливу законодавчих змін на господарську діяльність суб'єктів господарювання.

Land resources are the basis of our survival: they provide the nation with food, enable it to move, build a national economy and to develop. As an object of accounting, land has features. Both land recognition as an object of accounting and accounting of land and land taxation have features that other assets do not have. The land is a special natural resource that is unique in essence and therefore difficult in studying and in related operations. Land relations arise due to many circumstances, and these circumstances change the order of accounting of land. Lands have different functions and are used for different purposes, and therefore the ways they are reflected in the accounting system will vary. A number of measures related to the use of land resources, in

particular, to improve their quality, reclamation, eliminate the negative consequences, etc. are reflected in the accounting of enterprises. Therefore, the issue of land accounting is actual for every business entity.

Currently, land legislation is undergoing transformations in its structure. The adopted law, which lifted the moratorium on land sales, is causing a shift in the country's economic system. Its provisions affect the nature of operations, relations between entities, the procedure for documenting the facts of economic activity and prospects for enterprise development.

In addition, the "economic premonitions" of economic entities have sparked by the resource bill №5600, which will oblige taxpayers to pay for land to pay a minimum tax liability, which will depend on the area of land used in agricultural activities and its regulatory and monetary evaluation.

The article examines the main legal documents that constitute the methodological and organizational framework in the field of ownership and use of land. The economic essence of land as an object of accounting is substantiated and their role in the economy of a separate subject is characterized. The general principles of reflection in the accounting of land plots and business operations related to their use and disposal are formed. The main points concerning the taxation of land plots and operations with them are given. Current legislative changes regarding agricultural lands have been studied. Examples of the impact of legislative changes on the economic activity of an economic entity are given.

Ключові слова: *Земельні ділянки плата за землю; оренда; мінімальне податкове зобов'язання.*

Key words: *the land; land fee; rent; minimum tax liability.*

Постановка проблеми. Національна економічна система зазнала значних перетворень із прийняттям Закону України від 31.03.2020 №552-ІХ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення» [5]. Багато років суб'єкти господарювання не могли відчувати земельні ділянки сільськогосподарського призначення у зв'язку із дією мораторію. Однак тепер у структурі основних засобів з'являтимуться й землі сільськогосподарського призначення. Для забезпечення ефективного управління власними ресурсами та дотримання вимог законодавства, підприємство має серйозно підійти до питань облікового забезпечення земельних ділянок та збереження, як мінімум, їх природних властивостей. Облік земельних ділянок та управління ними є складним і серйозним питанням, що вирішує: чи ефективною, перспективною та екологічною буде діяльність суб'єкта господарювання.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням правового та облікового регулювання земельних відносин між суб'єктами господарювання та їх облікового забезпечення приділяється увага багатьох вчених: Калетніка Г.М., Жука В.М., Подолянчук О.А. [5; 6], Іщенко Я.П., Коваль Н.І. [5], Бруханського Р.Ф., Бінчаровської Т.А., Ціцьки Н.Є. та інших.

Відаючи належне науковим доробкам вчених, варто відзначити про відсутність чіткого та зрозумілого механізму оподаткування та обліку операцій із земельними ділянками. Особливої актуальності для кожного підприємства набувають питання оподаткування земельних ділянок та операцій із ними, а також достовірне відображення в системі обліку з метою ефективного управління ними.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є розкриття сутності категорії «земельна ділянка» як об'єкта обліку та оцінка законодавчих змін в системі оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Первинною ланкою, сировинною базою майже не кожного виробництва є продукція, отримана від ведення сільського господарства. Виробництво такої продукції вимагає використання особливого природного ресурсу – землі. Під дією біологічних перетворень у поєднанні із специфічними якостями землі ми отримуємо біологічні активи рослинництва.

Для того, аби у процесі використання землі отримати продукцію належної якості, що забезпечуватиме можливість підприємству отримання прибутку, необхідно обробляти землі, підвищувати корисні властивості, родючість ґрунту. Такі дії вимагають використання інших ресурсів, які породжують витрати операційної діяльності.

Для того, аби побудувати адміністративну будівлю, необхідний деякий територіальний базис, на якому розміщуватиметься площа такого об'єкта.

Для того, аби привести земельну ділянку в стан, придатний до використання (незалежно від характеру використання) при купівлі такої ділянки, необхідно виконати ряд процедур, які збільшуватимуть її первісну вартість.

Перелік можна продовжувати далі, і з кожним аргументом підтверджуватиметься багатогранність цього об'єкта. Охарактеризувати економічну сутність земельних ділянок можна за допомогою її елементів, які

породжують результати від використання земельних ділянок. (рис. 1).

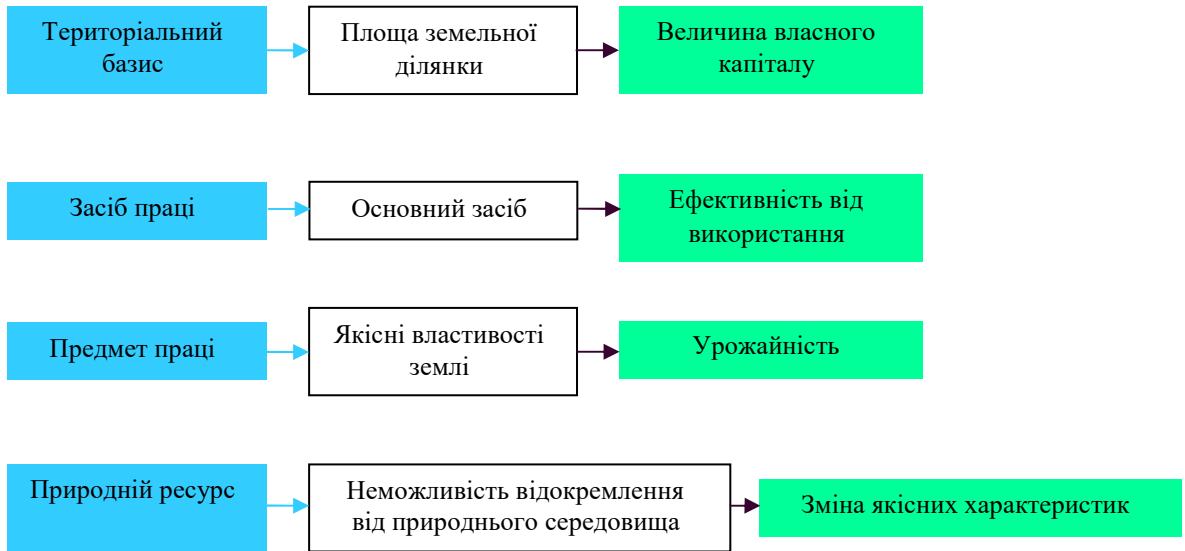


Рис. 1. Економічна сутність земельних ділянок та її елементи

Джерело: сформовано авторами

Представлені на рис. 1 складові підтверджують складність досліджуваної категорії та визначають її в системі бухгалтерського обліку як об'єкт з притаманними йому характеристиками і властивостями. Суб'єкти господарювання розкривають інформацію про різні сторони цього об'єкту. Тому можна стверджувати, що земельні ділянки, як і інші об'єкти нерухомості, є елементами різних видів діяльності суб'єкта господарювання. Земельні ділянки, залежно від мети і напрямку їх використання у господарській діяльності, по різному відображаються в системі рахунків (рис. 2).

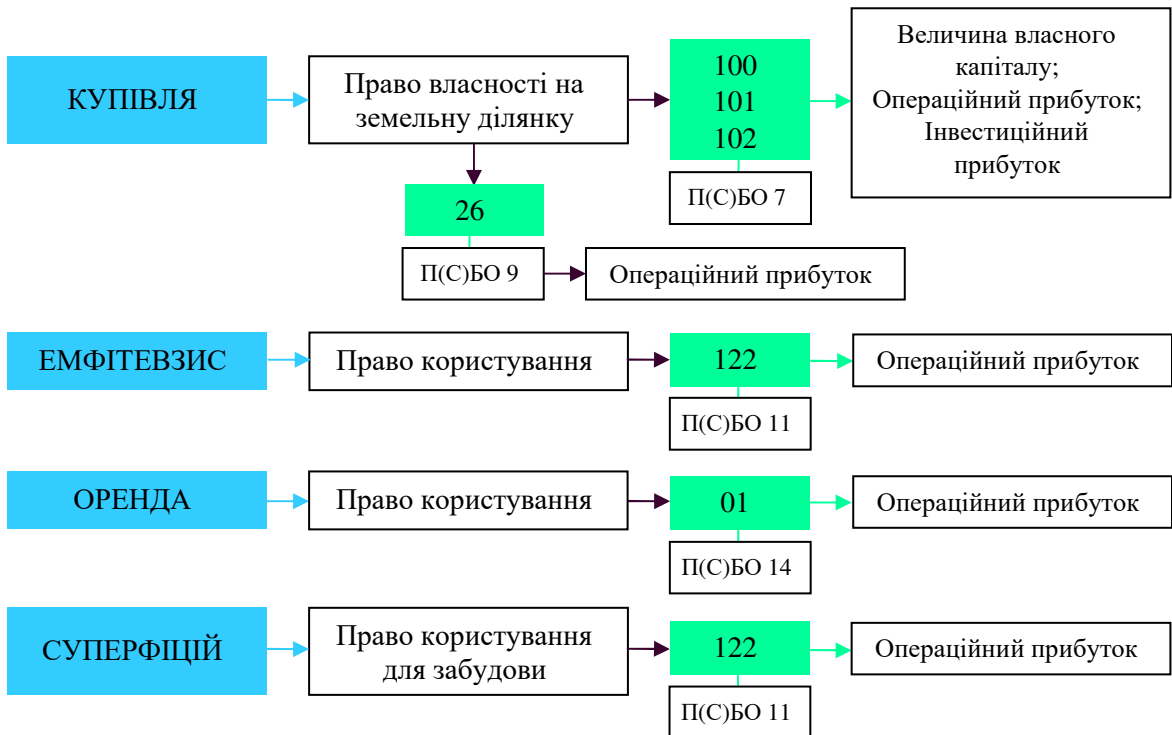


Рис. 2. Земля як об'єкт обліку і її нормативно-правове забезпечення

Джерело: сформовано авторами за [3, с. 106] та удосконалено

Саме тому бухгалтерський облік як важливий елемент економічної системи забезпечує інформаційні потреби управління підприємством. Зміни підходів до ведення бізнесу, збільшення потреб управління в інформації та постійні трансформації, що відбуваються у нормативно-правовому регулюванні бухгалтерського та податкового обліку суб'єктів підприємництва, вимагають перегляду підходів до організації обліку [4].

Різні об'єкти обліку потребують різної нормативно-методичної бази, тому бухгалтер з обліку земельних ділянок повинен знати основні аспекти облікового забезпечення «земельних операцій». Водночас порядок

оформлення й відображення інформації про земельні ділянки варіюється в залежності від того, яким чином підприємство набуло права (і які саме) на земельну ділянку.

Ураховуючи власні дослідження, можна стверджувати, що земельні ділянки підприємства можуть виступати [1]:

- основними засобами, які характеризуються правом володіння, користування і розпорядження (обов'язково є наявність Державного свідоцтва про право власності);

- інвестиційною нерухомістю (аналогічно за умови володіння такою земельною ділянкою, а також використанням ділянки для отримання орендних платежів);

- нематеріальним активом – при договорах емфітевзису та суперфіцію (є правом користування майном);

- об'єктом орендних відносин (із використанням позабалансового обліку);

- товаром – при купівлі ділянки для подальшого перепродажу (визнається запасом).

Обґрунтуємо облікове відображення операцій із земельними ділянками з використанням практичних даних: підприємство придбало земельну ділянку для ведення особистого селянського господарства у фізичної особи-резидента за договірною вартістю 50 000 грн. Нормативно-грошова оцінка землі склала 43 000 грн. Земельна ділянка знаходилася у власності фізичної особи менше 3-х років, у спадщину не передається. Згідно із Податковим кодексом України операції із земельної ділянки сільськогосподарського призначення оподатковуються податком з доходів фізичних осіб (ПДФО) за ставкою 5% і військовим збором (ВЗ) – 1,5% (ст. 167.2, 172.2, 172.3 ПКУ). Сплатити податки зобов'язується податковий агент (в нашому випадку – підприємство). Кореспонденція рахунків представлена у таблиці 1.

Таблиця 1.
Операції із купівлі земельної ділянки в системі рахунків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція		Сума
		Дт	Кт	
1	Відображено договірну вартість земельної ділянки придбаной у фізичної особи-резидента	152	685	50 000,00
2	Нараховано витрати, супутні з придбанням, і витрати щодо приведення ділянки в стан, придатний до використання	152	685	1 250,00
3	Відображено витрати з державної реєстрації земельної ділянки	152	642	500,00
4	Віднесено земельну ділянку до об'єктів основних засобів	101	152	51 750,00
5	Утримано ПДФО	685	641	9 000,00
6	Утримано військовий збір	685	642	750,00
7	Погашено поточну заборгованість перед фізичною особою (готівкою)	685	301	40 250,00

Джерело: сформовано авторами на основі [1; 3]

Загальновідомим є той факт, що суб'єкти господарювання, незалежно від того чи власна земельна ділянка чи використовується на правах оренди (емфітевзису, суперфіцію) сплачують податок за землю. Сільськогосподарські товаровиробники, які використовують земельні ділянки для аграрного бізнесу сплачують єдиний податок 4 групи (ЄП).

Наразі відбуваються зміни в чинному податковому законодавстві – проект Закону «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» від 02.06.2021 № 5600 (Закон №5600), згідно із якими кожен із платників плати за землю зобов'язаний розрахувати мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ). Виняток, коли МПЗ не застосовується – якщо розмір земельної ділянки не перевищує 0,5 га. Також є виключення, коли МПЗ не визначається.

МПЗ – мінімальна величина податкового зобов'язання із сплати податків, зборів, платежів, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, пов'язаних з виробництвом та реалізацією власної сільськогосподарської продукції та/або з власністю та/або користуванням (орендою, суборендою, емфітевзисом, постійним користуванням) земельними ділянками, віднесеними до сільськогосподарських угідь, розрахована відповідно до ПКУ [6].

Мінімальне податкове зобов'язання не визначається для [6]:

- земельних ділянок, що використовуються дачними (дачно-будівельними) та садівничими (городницькими) кооперативами (товариствами), а також набуті у власність/користування членами цих кооперативів (товариств) у результаті приватизації (купівлі/продажу, оренди) у межах земель, що належали цим кооперативам/товариствам на праві колективної власності чи перебували у їх постійному користуванні;

- земель запасу;

- невитребуваних земельних часток (паїв), розпорядниками яких є органи місцевого самоврядування, крім таких земельних часток (паїв), переданих органами місцевого самоврядування в оренду;

- земельних ділянок зон відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, що зазнали радіоактивного забруднення внаслідок Чорнобильської катастрофи;

- земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь, які належать фізичним особам на праві власності та/або на праві користування та станом на 1 січня 2022 року знаходилися у межах населених пунктів.

Для платника плати за землю МПЗ означає, що з кожного гектару землі треба сплатити певну суму обов'язкових податків, і вона не може бути меншою від встановленого державою МПЗ.

МПЗ розраховується щодо до будь-якої категорії земельних ділянок за визначеними формулами.

Для платника плати за землю МПЗ означає, що з кожного гектару землі треба сплатити певну суму обов'язкових податків, і вона не може бути меншою від встановленого державою МПЗ.

МПЗ розраховується щодо до будь-якої категорії земельних ділянок за визначеними формулами [6]:

Мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ) щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої проведена, обчислюється за формулою:

$$\text{МПЗ} = \text{НГО}_d \times K \times M / 12, \quad (1)$$

де:

МПЗ - мінімальне податкове зобов'язання;

НГО_d - нормативна грошова оцінка відповідної земельної ділянки з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю.

M - кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) платника податків;

K - коефіцієнт, який становить 0,05.

Мінімальне податкове зобов'язання (МПЗ) щодо земельної ділянки, нормативна грошова оцінка якої не проведена, обчислюється за формулою:

$$\text{МПЗ} = \text{НГО} \times S \times K \times M / 12, \quad (2)$$

де:

МПЗ - мінімальне податкове зобов'язання;

НГО - нормативна грошова оцінка 1 гектара ріллі по Автономній Республіці Крим або по області з урахуванням коефіцієнта індексації, визначеного відповідно до порядку, встановленого цим Кодексом для справляння плати за землю;

S - площа земельної ділянки, гектарах;

M - кількість календарних місяців, протягом яких земельна ділянка перебуває у власності, оренді, користуванні на інших умовах (в тому числі на умовах емфітевзису) платника податків;

K - коефіцієнт, що становить 0,05.

При обчисленні мінімального податкового зобов'язання платниками єдиного податку четвертої групи – фізичними особами-підприємцями, які провадять діяльність виключно в межах фермерського господарства, зареєстрованого відповідно до Закону України «Про фермерське господарство», коефіцієнт «K» застосовується у половинному розмірі [6].

Варто зауважити, що тимчасово, для розрахунку мінімального податкового зобов'язання за 2022 та 2023 податкові (звітні) роки коефіцієнт «K» застосовуватиметься із значенням 0,04 [6].

Перший період нарахування МПЗ – 2022 рік, тобто МПЗ буде нараховуватися у 2023 році за 2022 рік.

Враховуючи вище зазначене, можна стверджувати, що суб'єктам господарювання необхідно буде здійснювати складні розрахунки щодо визначення суми податку, яку потрібно буде сплатити до бюджету за володіння земельними ділянками чи їх використання в частині земельних ділянок, віднесених до сільськогосподарських угідь. Після визначення МПЗ необхідно визначити суму сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок (сплачені податки – СП). Кінцевим розрахунком стане обрахування різниці між МПЗ та сумою СП. Позитивне значення різниці буде частиною зобов'язань зі сплати за землю чи єдиного податку. Якщо сума СП буде більшою за МПЗ, то це означатиме, що суб'єкт господарювання немає заборгованості по платі за землю.

Сума земельного податку, яку сплачуватимуть платники буде різна для кожного із них, враховуючи МПЗ та загальну суму сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок.

Зважаючи на норми Закону №5600, у таблиці 2 та таблиці 3 представимо механізм розрахунку різниці, яку визначатимуть суб'єкти господарювання.

Норми щодо розрахунку та адміністрування МПЗ містять численні прогалини, які призведуть до маніпуляцій при розрахунку та адмініструванні МПЗ.

Важливим і невирішеним є момент відсутності будь-яких положень щодо оподаткування пільгових категорій та визначення для них МПЗ. Незрозумілим є підхід до встановлення суми сплачених податків, зборів, платежів та витрат на оренду земельних ділянок.

Таблиця 2.
Оподаткування земельних ділянок сільськогосподарських товаровиробників

Показники	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, юридична особа	4 група ЄП, фізична особа-підприємець (фермерське господарство)
Площа земельної ділянки	200 га	200 га	15 га	9 га	9 га
Характеристика	Орендар, обробляє для продажу	Орендар, обробляє для продажу	Орендар, обробляє самостійно для продажу	Орендар, обробляє самостійно для продажу	Орендар - власник, обробляє самостійно для продажу
МПЗ	224 000 грн.		16 800 грн.	10 080 грн.	5 040 грн.
НГО 1 га	28 000 грн.				
Дохід від реалізації с-г продукції				270 000 грн.	270 000 грн.
Орендна плата	1 500 000 грн.	1 500 000 грн.	45 000 грн.	27 000 грн.	
ПДФО, ВЗ з орендної плати	292 500 грн.	292 500 грн.	8 775 грн.	5 265 грн.	
ПДФО, ВЗ із заробітної плати	9 750 грн.	9 750 грн.			
20% орендної плати, що відноситься до суми сплачених податків та оренди	300 000 грн.				
Єдиний податок	133 000 грн.	133 000 грн.	3 990 грн.	2 394 грн.	2 394 грн.
Різниця між МПЗ та витратами по податках, яку необхідно доплатити у бюджет	-	-	4 035 грн.	2 421 грн.	2 646 грн.

Джерело: сформовано авторами

Таблиця 3.
Оподаткування земельних ділянок суб'єктів малого бізнесу

Показники	Фізична особа	Фізична особа	Фізична особа	Фізична особа-підприємець, 3 група ЄП без сплати ПДВ
Площа земельної ділянки	9 га	9 га	9 га	9 га
Характеристика	Власник земельної ділянки, який здав її в оренду	Власник земельної ділянки, обробляє самостійно для власного споживання	Власник земельної ділянки, обробляє самостійно для продажу вирощеної продукції	Власник обробляє самостійно для продажу вирощеної продукції
МПЗ на 9 га	10 080 грн.			
НГО 1 га	28 000 грн.			
Дохід від реалізації с-г продукції			270 000 грн.	270 000 грн.
ПДФО, ВЗ з доходу від реалізованої с-г продукції			52 650 грн.	
Орендна плата				
ПДФО, ВЗ з орендної плати				
20% орендної плати, що відноситься до суми сплачених податків та оренди				
Єдиний податок				13 500 грн. з доходу (5%)
Плата за землю	Сплачує орендар, Власник отримує орендну плату	2 394 грн.	2 394 грн.	2 394 грн.
Різниця між МПЗ та витратами по податках, яку необхідно доплатити у бюджет	-	7686 грн.	-	-

Джерело: сформовано авторами

Ухваленням Закону №5600 держава віддає пріоритет великим холдингам, а наповнення бюджету буде відбуватися саме за рахунок дрібних власників земельних паїв.

Висновки. Різноманітність варіантів землекористування породжує широкий спектр незрозумілостей з погляду облікової системи. В цілому, це спричинено тим, що на даний момент не існує окремого стандарту, який регулював би облік саме земельних ділянок і передбачав би найпоширеніші випадки в обліку щодо землекористування. Тому підприємствам необхідно відповідально ставитися до такого специфічного об'єкту обліку і відображати події, пов'язані із земельними ділянками, виходячи із її суті, можливих наслідків та результатів [олійник].

Введення нових механізмів оподаткування діяльності сільськогосподарських товаровиробників збільшує фіскальне навантаження на дрібний агробізнес і фермерів. Це спонукатиме до передачі земель сільськогосподарського призначення від малих підприємств до великих.

Ефективність нововведень сумнівна. Держава намагається за рахунок окремих платників плати за землю наповнювати бюджет. Хоча, «тіньові схеми», «скручування», «продаж сірого зерна» тощо варто шукати не в пересічних громадянах, а у великі масивах земель, виробництва, пільгових прогалинах законодавства.

Список використаних джерел.

1. Олійник Я. Земля в системі обліку сільськогосподарських виробників. *Журнал студентських наукових праць «Управління, адміністрування та право: проблеми, тенденції, досягнення»*. 2021. №3. С. 67-72.
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n256> (дата звернення: 05.12.2021).
3. Подолянчук О. А., Коваль Н. І. Земельні ділянки як об'єкт обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. № 12. 2017. С. 102-115.
4. Подолянчук О.А. Організація обліку суб'єктами малого підприємництва. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5536> (дата звернення: 05.12.2021).
5. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо умов обігу земель сільськогосподарського призначення: Закон України від 31.03.2020 № 552-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-20#Text> (дата звернення: 01.12.2021).
6. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Проект Закону від 02.06.2021 № 5600. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=72106 (дата звернення: 05.12.2021).

References.

1. Oliinyk, Ya. (2021), "Land in the accounting system of agricultural producers", *Zhurnal studentskykh naukovykh prats «Upravlinnia, administruvannia ta pravo: problemy, tendentsii, dosiahnennia»*, vol. 3, pp. 67-72.
2. The Verkhovna Rada of Ukraine (2010), The Law of Ukraine "Tax Code of Ukraine of December", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n256> (Accessed 05 Dec 2021).
3. Podolianchuk, O. A. and Koval, N. I. (2017), "Land as an object of accounting", *Ekonomika. Finansy. Menedzhment: aktualni pytannia nauky i praktyky*, vol. 12, pp. 102-115.
4. Podolianchuk, O.A. (2017), "Organization of small businesses accounting", *Efektivna ekonomika*, vol. 4, [Online], available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5536> (Accessed 05 Dec 2021)..
5. The Verkhovna Rada of Ukraine (2020), The Law of Ukraine "On Amendments to Certain Legislative Acts of Ukraine Concerning the Conditions of Circulation of Agricultural Lands", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/552-20#Text> (Accessed 01 Dec 2021)..
6. The Verkhovna Rada of Ukraine (2021), Draft Law "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Other Legislative Acts of Ukraine on Ensuring Balance of Budget Revenues", available at: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=72106 (Accessed 05 Dec 2021).

Стаття надійшла до редакції 19.12.2021 р.