

ПЛАТА ЗА ВИКОРИСТАННЯ ЗЕМЕЛЬ НАСЕЛЕНИХ ПУНКТІВ ПІД ЖИТЛОВИМ ФОНДОМ:
ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ*Розкриваються актуальні питання облікового відображення плати за земельні ділянки населених пунктів під житловим фондом*

Постановка проблеми. Земельні відносини представляють не просто специфічну, а найбільш складну, автономну систему суспільного виробництва, що в значній мірі визначається взаємодією економічних і правових факторів. В Україні ринок землі не сформований повною мірою, що не сприяє активізації його функціонування як повноцінної системи. Формування цілісного завершеного й ефективного ринку землі може бути забезпечене законодавчим врегулюванням купівлі-продажу земель, встановленням жорстких заходів державного контролю за угодами та цінами на землю, створенням реального іпотечного механізму та дотримання інтересів власників земельних ділянок. Особливо актуальним питанням є дотримання інтересів власників земель населених пунктів під житловим фондом.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Цілий ряд положень теорії земельних відносин знайшли своє висвітлення в працях Р. Барра, М. Блауга, К. Маркса, А. Маршала, Дж. Мілля, Н. Ордуей, Д. Рікардо, А. Сміта, Дж. Фридмана, Г. Харрисона та інших. Серед вітчизняних учених різними аспектами даної проблеми займаються: економічними проблемами земельних відносин в сільському господарстві В.М. Будзак [3], К.М. Жиленко [4], Г.П. Лактіонова [12], М.М. Федоров [15], М.В. Шевченко [18], питаннями земельного оподаткування А.В. Бодюк [1], П.М. Боровик [2], Л.Д. Тулуш [14], проблемами формування ринку землі в умовах ринкової трансформації І.М. Кадикова [10], питаннями управління земельними ресурсами міста Ю.П. Кулаковський [11]. Активно досліджують цю проблему й російські вчені І.В. Будагов, Н.В. Кочергіна, Н.В. Малишева, В.А. Мещеров, О.А. Ніколайчук, Д.В. Пузиков, Н.В. Тумаланов та інші. Відзначаючи внесок цих та інших учених у розвиток системи земельних відносин, необхідно зауважити, що в сучасних умовах ці відносини настільки динамічні й суперечливі, що потребують подальшого дослідження. Адже навіть за наявності ґрунтовних досліджень сучасних вітчизняних і російських вчених у проблемі формування ринку землі залишається чимало нерозкритих аспектів. Названими вченими взагалі не приділялася увага обліковому відображенню плати за використання земель населених пунктів.

Метою нашого дослідження є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку плати за використання земель населених пунктів під житловим фондом.

Викладення основного матеріалу дослідження. Реалізацію ринкового механізму формування житлової політики регіону забезпечує, в першу чергу, становлення земельного ринку, правильність та законність процедури відведення земельної ділянки під будівництво житла та встановлення економічно обґрунтованих цін на земельні ресурси.

Відповідно до Земельного кодексу до земель житлової та громадської забудови належать земельні ділянки в межах населених пунктів, які використовуються для розміщення житлової забудови, громадських будівель і споруд, інших об'єктів загального користування. Використання земель житлової та громадської забудови здійснюється відповідно до генерального плану населеного пункту, іншої містобудівної документації, плану земельно-господарського устрою з дотриманням державних стандартів і норм, регіональних та місцевих правил забудови [8].

В сучасних умовах господарювання недосконалою є методика розрахунку плати за земельні ресурси в населених пунктах. Відповідно до Закону України "Про плату за землю" система розрахунку цієї плати використовує показник грошової оцінки земель. Під грошовою оцінкою земель розуміють капіталізований рентний дохід із земельної ділянки [7]. По населених пунктах, де грошова оцінка земель визначена, ставки земельного податку з таких земельних ділянок встановлюються у розмірі одного відсотка від їх грошової оцінки, за винятком земельних ділянок грошову оцінку яких не проведено.

По населених пунктах, грошову оцінку земельних ділянок яких не визначено, згідно з частиною першою ст. 7 Закону України "Про плату за землю", середні ставки земельного податку встановлюються в розмірах, наведених у табл. 1 [7].

Таблиця 1. Диференціація ставок податку на землю по населених пунктах

№ групи	Чисельність населення населеного пункту (тис. люд.)	Середня ставка податку (коп. за 1 кв. м)	Коефіцієнт, що застосовується у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та містах обласного підпорядкування
1	до 0,2	1,5	--
2	від 0,2 до 1	2,1	--
3	від 1 до 3	2,7	--
4	від 3 до 10	3,0	--
5	від 10 до 20	4,8	--
6	від 20 до 50	7,5	1,2
7	від 50 до 100	9,0	1,4
8	від 100 до 250	10,5	1,6
9	від 250 до 500	12,0	2,0
10	від 500 до 1000	15,0	2,5
11	від 1000 і більше	21,0	3,0

Якщо Кабінетом Міністрів України населені пункти віднесені до курортних, до ставок земельного податку застосовуються коефіцієнти:

- на Південному узбережжі Автономної Республіки Крим – 3,0;
- на Південно-східному узбережжі Автономної Республіки Крим - 2,5;
- на Західному узбережжі Автономної Республіки Крим - 2,2
- на Чорноморському узбережжі Миколаївської, Одеської та Херсонської областей - 2,0;
- у гірських та передгірних районах Закарпатської,

Львівської Івано-Франківської та Чернівецької областей - 2,3, крім населених пунктів, які Законом України "Про статус гірських населених пунктів України" віднесені до категорії гірських;

- на узбережжі Азовського моря та в інших курортних місцевостях - 1,5.

Ставки земельного податку за земельні ділянки (за винятком сільськогосподарських угідь) диференціюють та затверджують відповідні сільські, селищні, міські ради виходячи із середніх ставок податку, функціонального використання та місцезнаходження земельної ділянки, але не вище ніж у два рази від середніх ставок податку з

урахуванням коефіцієнтів, встановлених частинами другою і третьою статті 7 Закону України "Про плату за землю".

Податок за земельні ділянки, зайняті житловим фондом справляється у розмірі трьох відсотків суми земельного податку, обчисленого відповідно до частин першої та другої статті 7 Закону України "Про плату за землю" [7].

Цікаву думку щодо корегування середньої ставки податку на землю висловив А.В. Бодюк, який запропонував застосувати коефіцієнт господарської віддачі земельної ділянки. Для першої, другої, третьої та четвертої груп земель (табл. 1) коефіцієнт становить 1,01, для п'ятої, шостої – 1,02, для сьомої – 1,03, для восьмої – 1,04, для дев'ятої – 1,05, для десятої – 1,06, для одинадцятої – 1,07 [1, с. 253-254]. Недоліком є те, що А.В. Бодюк не наводить економічного обґрунтування щодо розрахунку саме таких коефіцієнтів. Він лише пропонує загальні формули розрахунку плати за земельні ділянки визначені на підставі положень Закону України "Про плату за землю":

1) для населених пунктів, для яких грошова оцінка земельних ділянок встановлена, ставка земельного податку приймається в розмірі одного відсотка грошової оцінки цих земель. При розрахунку земельного податку враховується підвищувальний коефіцієнт:

$$Пзк = Пз \times Г \times Сп \times Кп \times Іф,$$

де Пзк - площа земельної ділянки курортної зони, га;

Г - грошова оцінка 1 га землі, грн.;

Сп - ставка земельного податку;

Кп - підвищувальний коефіцієнт, установлений для конкретної курортної зони [1, с. 256];

2) для населених пунктів, для яких грошова оцінка земель не встановлена, плата за земельні ділянки під житловим фондом може визначатися за формулою:

$$Пз = Пзгп \times Спс \times Кпм \times Іф,$$

де Пзгп - обрахована площа землі житлового фонду у населеному пункті, що за чисельністю населення належить до конкретної групи, визначеної згідно з Законом України "Про плату за землю", тис. кв. м або кв. м;

Спс - середня ставка податку в грн. за 1 кв. м;

Кпм - підвищувальний коефіцієнт, що застосовується для розрахунку плати за землі у містах Києві, Сімферополі, Севастополі та обласного підпорядкування згідно з Законом України "Про плату за землю" [1, с. 256-257].

Як було зазначено вище, система розрахунку плати за використання земель базується на їх грошовій оцінці. При оцінці земель населених пунктів під житловим фондом, в першу чергу, необхідно ці землі розглядати та оцінювати разом з тими будівлями та спорудами, які на них знаходяться. Відповідно до Національного стандарту № 2 "Оцінка нерухомого майна" будівлі розглядаються як земельні поліпшення, в яких розташовані приміщення, призначені для перебування людини, розміщення рухомого майна, збереження матеріальних цінностей, здійснення виробництва тощо, а споруди як земельні поліпшення, що не належать до будівель та приміщень, призначені для виконання спеціальних технічних функцій (дамби, тунелі, естакади, мости тощо) [13].

Згідно з п.7 цього Стандарту оцінка земельних ділянок, що містять земельні поліпшення із застосуванням методів витратного підходу передбачає таку послідовність оціночних процедур:

1) визначення ринкової вартості земельної ділянки (прав, пов'язаних із земельною ділянкою) під час її існуючого використання;

2) визначення вартості відтворення або вартості заміщення земельних поліпшень;

3) розрахунок величини зносу (знецінення) земельних поліпшень;

4) визначення залишкової вартості заміщення (відтворення) об'єкта оцінки як різниці між вартістю заміщення (відтворення) та величиною зносу земельних

поліпшень, збільшеної на величину ринкової вартості земельної ділянки (прав, пов'язаних із земельною ділянкою) під час її існуючого використання [13].

Серед останніх досліджень, пов'язаних з оцінкою земель, Т.М. Заворою було запропоновано методичний підхід оцінки земельних ділянок під будівництво житла в населених пунктах, який включає два етапи та враховує первинний і вторинний ринки землі. Перший етап – реалізація ренти в житловому будівництві у формуванні ціни на землю на основі дії економічних законів класичної

економічної теорії $Ц_3 = \frac{R}{S} \times 100\%$, де $Ц_3$ – ціна землі;

R – величина ренти; S – величина банківського відсотка за депозитом.

Другий етап передбачає визначення ціни земельної ділянки під будівництво житла через попит і пропозицію

$$Ц_3 = \frac{B \times (H_z + H_{кр})}{S} \times 100\% \quad (1)$$

де $Ц_3$ – ціна землі;

B – витрати на освоєння та облаштування території в розрахунку на м²;

H_z – норма прибутку за галузями виробництва;

$H_{кр}$ – норма кон'юнктурної ренти;

S – норма банківського відсотка за депозитом.

У разі передачі земельної ділянки за рішенням органів місцевого самоврядування під будівництво житла або приватизації об'єкта із земельною ділянкою розрахунок ціни земельної ділянки здійснюється за формулою (1). За умов залучення приватизованої земельної ділянки у ринковий обіг визначення ціни земельної ділянки під будівництво житла здійснюється за формулою

$$Ц_3 = \frac{B \times (H_{сер} + H_{кр})}{S} \times 100\% \quad (2)$$

Значення показника $H_{сер}$, що характеризує стан земельного ринку, дорівнює середній нормі прибутковості (рентабельності). Запропонований методичний підхід дає змогу здійснити оцінку земельних ділянок під будівництво житла в процесі формування житлової політики регіону [5].

Серед проблем, які стосуються відображення в обліку операцій з земельними ділянками населених пунктів під житловим фондом, крім їх грошової оцінки та визначення розміру податку на землю, зовсім не врегульованими залишаються питання, пов'язані з передачею права власності на земельні ділянки та їх оплатою при продажу житлового будинку будівельними організаціями.

Відповідно до п. 1, ст. 120 Земельного кодексу [8] та ст. 377 Цивільного кодексу [17] до особи, яка придбала житловий будинок, будівлю або споруду, переходить право власності на земельну ділянку, на якій вони розміщені, без зміни її цільового призначення, у розмірах, встановлених договором. Якщо договором про відчуження житлового будинку, будівлі або споруди розмір земельної ділянки не визначено, до набувача переходить право власності на ту частину земельної ділянки, яка зайнята житловим будинком, будівлею або спорудою, та на частину земельної ділянки, яка необхідна для їх обслуговування. Згідно з п. 4 цієї статті при переході права власності на будівлю та споруду до кількох осіб право на земельну ділянку визначається пропорційно часткам осіб у вартості будівлі та споруди, якщо інше не передбачено у договорі відчуження будівлі і споруди.

Право власності на земельну ділянку розповсюджується на простір, що знаходиться над та під поверхнею ділянки на висоту і на глибину, необхідні для

зведення житлових будівель і споруд. (п.3, ст.79 Земельного кодексу) [8].

Згідно з діючим законодавством право власності на земельну ділянку під житловим фондом переходить до особи, яка придбала житловий будинок, будівлю або споруду, але в обліку в будівельній організації ця земельна ділянка може обліковуватися як об'єкт основних засобів. Тому проблемним та недостатньо врегульованим законодавством є момент списання з обліку цієї ділянки.

Вартість земельної ділянки повинна входити в загальну вартість будівництва, оскільки побудований будинок разом з земельною ділянкою, на якій він розташований, складають цілісний майновий комплекс – житловий комплекс (ст. 1 Закону України “Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку”) [6]. Земельна ділянка призначена для розміщення та обслуговування будинку та використовуватися за іншим призначення не повинна. Таким чином, якщо вартість ділянки входить в загальну вартість будівництва, вона, як частина загального неділимого майна, повинна бути відшкодована в ціні продажу квартир будинку. Покупець повинен платити не тільки за квадратні метри своєї квартири, але й за частину загального неділимого майна, в тому числі й земельної ділянки, яка належить співвласникам квартир на праві загальної власності.

Таблиця 2. Запропоновані господарські операції та кореспонденція рахунків з обліку продажу земельної ділянки під житловим фондом

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Переведено земельну ділянку зі складу основних засобів до складу необоротних активів утримуваних для продажу	286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримвані для продажу”	101 “Земельні ділянки”
2	Списано балансову вартість земельної ділянки внаслідок продажу будівлі	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	286 “Необоротні активи та групи вибуття, утримвані для продажу”
3	Отримано оплату за земельну ділянку	311 “Поточні рахунки в національній валюті”	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	641 “Розрахунки за податками”
5	Списання витрат та доходів на рахунок фінансових результатів	791 “Результат операційної діяльності” 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів” 791 “Результат операційної діяльності”

До Акту приймання виконаних підрядних робіт (КБ-2в) та Довідки про вартість виконаних робіт (КБ-3) при передачі житлового будинку обов'язково слід включити вартість земельної ділянки. Таким чином, буде проведена оплата та списання земельної ділянки під житловим фондом.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

За результатами проведеного дослідження проведено аналіз діючих механізмів сплати окремих форм земельних платежів, а саме земельного податку, розглянуто методи грошової оцінки земельних ділянок населених пунктів під житловим фондом, обґрунтовано пропозиції щодо облікового відображення продажу земельних ділянок під об'єктами будівництва.

Незважаючи на проведені дослідження, на сучасному етапі в Україні існує дуже багато проблемних питань пов'язаних з земельними відносинами. Внаслідок багатовекторності даної проблематики, динамічності розвитку земельних відносин вони зумовлюють подальше поглиблення досліджень.

Список використаної літератури:

1. Бодюк А.В. Фіскальні аспекти економічного природокористування: [Монографія] / А.В. Бодюк. – Ірпінь: Національна академія ДПС України, 2004. – 570 с.
2. Боровик П.М. Формування системи обов'язкових платежів за землі сільськогосподарського призначення [Текст] : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 08.00.08/ П.М. Боровик [Національний науковий центр “Інститут

Для вирішення проблеми, яка за цією ситуацією виникає в обліку, деякі автори пропонують відображати земельну ділянку в обліку будівельної організації не в складі основних засобів, а в складі витрат виробництва на рахунок 23 “Виробництво”, оскільки вартість ділянки є складовою частиною вартості будівництва [9]. Після закінчення будівництва вся його вартість з кредиту рахунку 23 “Виробництво”, на думку Золотухіна О., списується на рахунок 26 “Готова продукція”, а при переході права власності на ділянку на вартість продажу здійснюється наступна кореспонденція: Д361К701; Д701К791; Д901К26; Д79К901; Д311К361. Але автор не враховує, що в бухгалтерському обліку при відображенні витрат будівництва взагалі не використовується рахунок 26 “Готова продукція”, оскільки процес будівництва розглядається не як процес виробництва будівельної продукції, а як процес надання послуг з будівництва.

На нашу думку для правильності відображення в обліку списання та оплати земельної ділянки під житловим будинком в обліку підрядної організації земельну ділянку необхідно відображати в складі основних засобів, а при її списанні внаслідок продажу будинку її вартість включати до вартості будинку за наступною кореспонденцією (табл. 2).

аграрної економіки” УААН]. – Київ, 2008. – 17 с.
3. Будзяк В.М. Економіко-екологічні основи ефективного сільськогосподарського землекористування: теорія, методологія, практика [Текст] : автореф. дис. ... докт. економ. наук : 08.00.06 / В.М. Будзяк [Рада по вивченню продуктивних сил України НАН України]. – Київ, 2008. – 41 с.
4. Жиленко К.М. Організація і ефективність використання землі в сільському господарстві регіону [Текст] : автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.07.02/ К.М. Жиленко [Дніпропетровський державний аграрний університет]. – Дніпропетровськ, 2005. – 20 с.
5. Завора Т.М. Формування житлової політики регіону [Текст] : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 08.00.05/ Т.М. Завора [Полтавський національний технічний університет імені Юрія Кондратюка]. – Полтава, 2008. – 20 с.
6. Закон України “Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку” від 29.11.2001 р. № 2866-III зі змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ “Ліга”. – 2000-2009.
7. Закон України “Про плату за землю” від 03.07.1992 р. № 2535-XII зі змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ “Ліга”. – 2000-2009.
8. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. № 2768-III зі змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ “Ліга”. – 2000-2009.
9. Золотухін О. Будівництво багатоквартирного житлового будинку для продажу: деякі особливості [Текст] / О. Золотухін. – // Адвокат бухгалтера. – 2008. – № 28(202). – С. 37-43.
10. Кадикова І.М. Формування ринку землі в умовах ринкової трансформації [Текст] : автореф. дис. ... канд.

- економ. наук: 08.00.01 / І.М. Кадикова [Харківський національний університет ім. В.Н. Каразіна]. – Харків, 2008. – 20 с. 11. Кулаковський Ю.П. Управління земельними ресурсами міста (на прикладі м. Києва) [Текст] : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 08.08.01 / Ю.П. Кулаковський [Рада по вивченню продуктивних сил України НАН України]. – Київ, 2006. – 22 с. 12. Лактіонова Г.П. Ефективність використання землі в ринкових умовах господарювання [Текст] : автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.07.02 / Г.П. Лактіонова [Харківський національний аграрний університет ім. В.В. Докучаєва]. – Харків, 2003. – 22 с. 13. Національний стандарт "Оцінка нерухомого майна", затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 2004 р. № 1442 // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 2000-2009. 14. Тулуш Л.Д. Земельне оподаткування у сільському господарстві [Текст] : автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.04.01 / Л.Д. Тулуш [Інститут аграрної економіки УААН]. – Київ, 2003. – 17 с. 15. Федоров М.М. Економічні проблеми земельних відносин у сільському господарстві (теорія, методологія, практика) [Текст] : автореф. дис. ... докт. економ. наук : 08.07.02 / М.М. Федоров [Інститут аграрної економіки УААН]. – Київ, 1998. – 40 с. 16. Хромяк Т.В. Удосконалення методики ринкової оцінки земель сільськогосподарського призначення в Україні [Текст] : автореф. дис. ... канд. економ. наук : 08.07.02 / Т.В. Хромяк [Луганський національний аграрний університет]. – Луганськ, 2003. – 22 с. 17. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV зі змінами і доповненнями // Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ "Ліга". – 2000-2009. 18. Шевченко М.В. Підвищення економічної ефективності плідництва Криму в умовах ринкових трансформацій [Текст] : автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.07.02 / М.В. Шевченко [Кримський державний агротехнологічний університет]. – Сімферополь, 2004. – 22 с.
- Остапчук Тетяна Петрівна – кандидат економічних наук, доцент Житомирського державного технологічного університету