

**В.Д. СЛОБОДЯН**

*(Подільський державний аграрно-технічний університет,  
м. Кам'янець-Подільський, Україна)*

**Е.О. СИСАК**

*(Подільський державний аграрно-технічний університет,  
м. Кам'янець-Подільський, Україна)*

## **Вплив системи реєстрації договорів оренди земельних ділянок на облік і оподаткування сільськогосподарських підприємств**

*Досліджено нормативно-правові засади здійснення державної реєстрації договорів оренди земельних ділянок. Виявлено, що недосконалість системи державної реєстрації договорів оренди земельних ділянок створює перешкоди сільськогосподарським підприємствам для застосування спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість. Проаналізовано судову практику вирішення спорів сільськогосподарських підприємств з органами державної податкової служби з питань нарахування податкових зобов'язань з ПДВ. Запропоновано відображати в бухгалтерському обліку всі операції за земельними ділянками, договори оренди за якими ще не пройшли державної реєстрації, в тому ж порядку, як і по земельних ділянках за договорами, які пройшли таку реєстрацію.*

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, договір оренди земельної ділянки, нормативно-правове забезпечення, земельні відносини, державна реєстрація, спеціальний режим оподаткування.

**В.Д. СЛОБОДЯН**

*(Подольский государственный аграрно-технический университет,  
г. Каменец-Подольский, Украина)*

**Э.А. СИСАК**

*(Подольский государственный аграрно-технический университет,  
г. Каменец-Подольский, Украина)*

## **Влияние системы регистрации договоров аренды земельных участков на учет и налогообложение сельскохозяйственных предприятий**

*Исследованы нормативно-правовые основы осуществления государственной регистрации договоров аренды земельных участков. Выведено, что несовершенство системы государственной регистрации договоров аренды земельных участков создает препятствия сельскохозяйственным предприятиям для применения специального режима налогообложения налогом на добавленную стоимость. Проанализирована судебная практика разрешения споров сельскохозяйственных предприятий с органами государственной налоговой службы по вопросам начисления налоговых обязательств по НДС. Предложено отражать в бухгалтерском учете все операции по земельным участкам, договора аренды по которым еще не прошли государственной регистрации, в том же порядке, как и по земельным участкам по договорам, которые прошли такую регистрацию.*

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, договор аренды земельного участка, нормативно-правовое обеспечение, земельные отношения, государственная регистрация, специальный режим налогообложения.

## Influence of Land Lease Contract Registration on Agricultural Company Accounting and Taxation

*The regulatory and legal framework of the state registration of land lease contracts has been studied. It has been found that imperfection of the land lease contract registration system hinders agricultural enterprises to use the special value added tax regime. The legal practice of dispute resolution between agricultural enterprises and the state tax bodies on the matters of VAT involved tax charging has been analyzed. The authors propose to disclose every leased land plots transaction irrespective of the land lease contract state registration procedure completion or incompleteness.*

**Keywords:** accounting, land lease contract, regulatory and legal framework, land relations, state registration, special tax regime.

**Постановка проблеми.** Земельні відносини – це відносини між громадянами, юридичними особами, місцевими органами самоврядування та органами державної влади з приводу володіння, користування і розпорядження земельними ресурсами (ділянками землі). Земельні відносини врегульовуються чинним законодавством. Стабільність і прозорість правової бази земельних відносин в Україні запорука ефективної організації та чіткого ведення бухгалтерського обліку використання земель на сільськогосподарських підприємствах.

Важливою складовою реформування земельних відносин в Україні є формування цивілізованого ринку сільськогосподарських земель. На даний момент в Україні діє мораторій на продаж земель сільськогосподарського призначення до 1 січня 2013 р. Після довгих спроб визначити майбутнє ринку землі, 20 листопада 2012 року Верховна Рада України продовжила дію мораторію на продаж сільськогосподарських земель до 1 січня 2016 року.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Правові аспекти обліку землі та земельних відносин досліджували такі вчені як Ф.Ф. Бутинець, М.В. Болдуєв, А.С. Данкевич, В.М. Жук, Г.Г. Кірейцев, П.Т. Саблук, В.М. Трегобчук, М.М. Федоров та інші. Найбільш глибоким і змістовним дослідженням в цьому напрямі є робота В.М. Жука [9]. Проте, вважаємо за доцільне, продовжити подальший розгляд проблемних аспектів правового регулювання земельних відносин, що безпосередньо впливає на вдосконалення бухгалтерського обліку в аграрному секторі.

**Метою статті** є дослідження впливу системи реєстрації договорів оренди земельних ділянок на ведення сільськогосподарськими підприємствами обліку орендованих земель та застосування ними спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Формування земельного ринку є складовою

реформування відносин власності і передбачає визнання землі товаром.

Основними ринковими операціями із землею є купівля-продаж, оренда, іпотека, обмін. На сучасному етапі становлення ринку сільськогосподарських земель, у зв'язку з дією мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, купівля-продаж таких земельних ділянок не здійснюється, громадяни України можуть купувати і продавати лише ті ділянки, які вони отримали у приватну власність для ведення особистого підсобного господарства, садівництва, присадибних ділянок та дачного і гаражного будівництва. На нашу думку, існують причини з яких ринок землі закритий для купівлі-продажу земель сільськогосподарського призначення. По-перше, політично-економічна нестабільність у державі, відсутність економічної свідомості у власників земельних часток (паїв), недостатня платоспроможність вітчизняних сільськогосподарських підприємств, що спричинить зміну власників землі не на користь українського населення. По-друге, неврегульованість багатьох питань земельних відносин, відсутність відповідної ринкової інфраструктури та ефективної системи ціноутворення на землю є підставою для ризику масового скуповування землі за безцінь.

В таких умовах найпоширенішим видом ринкових операцій із землею є оренда. Основним документом, яким регулюються відносини оренди землі є Закон України "Про оренду землі" від 06.10.1998 р. № 161-XIV. Відносини, пов'язані з орендою землі, регулюються також Земельним кодексом України, Цивільним кодексом України та іншими нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до них, а також договором оренди землі.

Зокрема, у статті 3 Закону України "Про оренду землі" оренда трактується як платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для здійснення підприємницької та іншої діяльності. Закон визнав об'єктами оренди земельні

ділянки з насадженнями, будівлями, спорудами, водоймами, які перебувають у державній та комунальній власності, а також у власності фізичних чи юридичних осіб, що розширило можливості орендаря у виборі форм і напрямів здійснення підприємницької діяльності. Закон визнає право на спадкування, заставу чи інше відчуження земельної ділянки, а також передачі її у суборенду. Орендні відносини практично реалізуються на основі договору оренди, який укладається між орендарем та орендодавцем за визначеною в Законі формою, після чого здійснюється його державна реєстрація [5].

Слід зазначити, що питання реєстрації договорів оренди земельних ділянок є чи не одним із найболючіших питань для аграрних формувань в Україні. На адресу сільськогосподарських підприємств останнім часом надходять листи від міжрайонних державних податкових інспекцій щодо договорів оренди земельних ділянок, на яких здійснюється господарська діяльність і які не пройшли державну реєстрацію. Як вважають податківці, договори, які не пройшли державну реєстрацію, але при цьому земельні ділянки отримані за ними використовуються у господарській діяльності, є підставою для втрати орендарем права на застосування спеціального режиму оподаткування з податку на додану вартість (далі – ПДВ). Зазначене може мати негативні наслідки для сільськогосподарських підприємств.

Законом України "Про оренду землі" передбачено, що сільськогосподарські підприємства, які орендують земельні ділянки для ведення сільськогосподарської діяльності зобов'язані в обов'язковому порядку укладати договори оренди землі з орендодавцями.

Згідно з ст. 125 Земельного кодексу України право власності на земельну ділянку, а також право постійного користування та право оренди земельної ділянки виникають з моменту державної реєстрації цих прав [1].

Відповідно до ч. 1 ст. 20 Закону України "Про оренду землі", ч. 5 ст. 126 Земельного кодексу України договір оренди землі підлягає державній реєстрації. Саме після державної реєстрації, договір оренди землі набуває чинності (ст. 18 Закону України "Про оренду землі", ст. 210 Цивільного кодексу України). Статтею 202 Земельного кодексу України передбачено, що державна реєстрація земельних ділянок здійснюється у складі державного реєстру земель, а ведення державного земельного кадастру покладається на уповноважений орган виконавчої влади з питань земельних ресурсів.

Таким чином, сільськогосподарська продукція, вироблена (вирощена) на земельних ділянках, щодо яких належним чином не оформлено договорів оренди, для цілей оподаткування ПДВ в умовах спеціального режиму не може вважатися власною виробленою продукцією.

Варто зазначити, що період державної реєстрації договорів оренди землі не залежить від бажання сільськогосподарських підприємств. Договори оренди тривалий час перебувають у процесі державної реєстрації, яка може займати від кількох місяців до року, а то навіть і більше. В загальному причинами цього є дуже ускладнена процедура реєстрації

договорів, також відсутність кадрового та технічного забезпечення територіальних органів Державного агентства земельних ресурсів України (далі – Держземагенство). Зазвичай сільськогосподарські підприємства одночасно з процедурою реєстрації договорів починають використання земельної ділянки, а саме передпосівний обробіток, посів, вирощування та збір врожаю. Оскільки підприємство користується землею, то воно проводить нараховання та виплату орендної плати селянам – власникам земельних ділянок, при цьому сплачує 15 % податку з доходів фізичних осіб до бюджету. Фіксований податок сільськогосподарські підприємства сплачують використовуючи для розрахунку всю площу сільськогосподарських угідь, що перебувають на той момент у користуванні на умовах оренди незалежно від того чи пройшли договори оренди по цих ділянках державну реєстрацію.

З позиції бухгалтерського та податкового обліку підприємством зроблено все правильно: відображено виплачений дохід орендодавцям, сплачено з такої операції податок з доходів фізичних осіб, нараховано і сплачено фіксований сільськогосподарський податок з площі земель, які використовуються у виробничо-господарській діяльності підприємства. Проте, позиція органів державної податкової служби в цьому випадку протилежна.

Податківці вважають, що продукція, вирощена на земельних ділянках, договори оренди по яких не зареєстровані, не є власною сільськогосподарською продукцією підприємства, і тому її не потрібно враховувати при обчисленні питомої ваги доходів від реалізації власної сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки у загальній величині доходів підприємства (тобто її слід виключити зі складу сільськогосподарської продукції). Підставою для такої думки є положення п. 209.6. Податкового кодексу України, згідно якого сільськогосподарським підприємством вважається підприємство, основною діяльністю якого є постачання вироблених (наданих) ним сільськогосподарських товарів (послуг) на власних або орендованих основних фондах, а також на давальницьких умовах, у якій питома вага вартості сільськогосподарських товарів чи послуг становить не менш як 75 % вартості всіх товарів чи послуг, поставлених протягом попередніх 12 послідовних звітних податкових періодів [2]. В деяких випадках ця позиція призвела до того, що після такого перерахунку сільськогосподарське підприємство не досягало 75 %-ї межі та втратило право на застосування спеціального режиму оподаткування. Суму поставки продукції, на яку не поширюється спеціальний режим оподаткування ПДВ, органи державної податкової служби визначали пропорційно до питомої ваги площі земельних ділянок, договори оренди по яких не зареєстровані, до загальної площі всіх земельних ділянок, які використовуються підприємством. На розраховані таким чином податкові зобов'язання нараховувалися штрафні санкції (при цьому коригування податкового кредиту не здійснювалося) та приймалися податкові повідомлення-рішення.

## Бухгалтерський облік

Отже, складна і тривала процедура реєстрації договорів оренди землі, як бачимо, призводить до багатьох негативних наслідків для підприємства. Якщо сільськогосподарські підприємства почнуть виводити із обробітку землі, договори оренди за якими тривалий час перебувають в стадії державної реєстрації, то наслідком цього буде:

- зменшення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції;
- відсутність можливості платити орендну плату власникам землі;
- зменшення обсягів сплати фіксованого сільськогосподарського податку та податку з доходів фізичних осіб;
- обмеження права власників земельної ділянки розпоряджатися своєю власністю.

Сільськогосподарські підприємства вимушені припинити обробіток земель до моменту державної реєстрації угод оренди не через небажання або неготовність обробляти такі землі, а через неспроможність органів земельних ресурсів на місцях здійснювати оперативну реєстрацію угод оренди земельних ділянок та формальне застосування податкового законодавства. Сьогоднішня ж ситуація із реєстрацією договорів оренди сільськогосподарських земель спричинена неприйняттям на реєстрацію частини угод, що перевищує реальні можливості із реєстрації органів земельних ресурсів.

На нашу думку, з метою недопущення зростання соціальної напруженості в сільській місцевості при використанні земельних ділянок та для покращення умов виробничо-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств відповідним органам державної влади слід врегулювати проблемні питання реєстрації договорів земельних ділянок. Зокрема, необхідно забезпечити територіальні органи Державного агентства земельних ресурсів технікою, збільшити кількість працівників, які безпосередньо займаються процедурою реєстрації, спростити саму процедуру реєстрації (для реєстрації договору оренди земельної ділянки, крім договору оренди і необхідних до нього додаткових документів необхідно ще виготовити цілий ряд технічної документації, що також призводить до великих затрат часу та коштів сільськогосподарських підприємств).

Бухгалтерам сільськогосподарських підприємств, які уклали договори оренди землі, однак не провели

їх державної реєстрації, ми б радили відображати в бухгалтерському обліку всі операції за такими земельними ділянками (нарахування і сплату орендної плати орендодавцям, сплату податку з фізичних осіб, сплату фіксованого сільськогосподарського податку на землі за незареєстрованими договорами оренди), як і по земельних ділянках за договорами, які пройшли таку реєстрацію. При цьому необхідно долучити до бухгалтерських документів, за такими операціями, офіційний лист, завірений в органах Державного агентства земельних ресурсів України про передачу відповідних договорів оренди землі на державну реєстрацію. Облік розрахунків з орендодавцями земельних ділянок доцільно вести використовуючи наступні аналітичні рахунки до субрахунку 685: 6851.1 "Розрахунки за оренду земельних ділянок, часток (паїв) по зареєстрованих договорах"; 6851.2 "Розрахунки за оренду земельних ділянок, часток (паїв) по договорах, що передані на державну реєстрацію". З позиції діючого на сьогодні земельного законодавства такі дії підприємства не є право-мірними, але, як показує судова практика – в судових спорах сільськогосподарських підприємств з органами державної податкової служби у питаннях щодо нара-хованих податкових зобов'язань на частину власної виробленої сільськогосподарської продукції на землях, по яких не зареєстровані договори оренди, рішення приймалися на користь сільськогосподарських підприємств, а висновки податківців визнавалися необґрунтованими.

Аргументів судових органів при прийнятті рішень на користь сільськогосподарських підприємств з визначенням законних підстав у нормативно-правовій базі земельного законодавства більш ніж достатньо (табл. 1). Встановлена у законодавчих нормах вимога щодо виробництва сільськогосподарських товарів на власних або орендованих виробничих потужностях передбачає фактичне використання платником таких потужностей для виготовлення сільськогосподарської продукції та має на меті виключити з кола суб'єктів вказаного режиму оподаткування осіб, які не є безпосередніми виробниками сільськогосподарської продукції. Однак наведене положення Закону не дає підстав для висновку про запровадження законодавцем такої додаткової умови перебування на спеціальному режимі, як дотримання платником порядку оформлення права користування земельною ділянкою [6].

Таблиця 1

### Аргументи судових органів при прийнятті рішень на користь сільськогосподарських підприємств

№ з/п	Сутність аргументу	Назва нормативного документа
1	Власники землі надали згоду на використання землі, що підтверджується належним чином оформленими та підписаними сторонами договорами оренди та актами приймання-передачі	ст. 15, 17 Закону "Про оренду землі" від 06.10.1998 р. № 161-ХІV
2	Слід використовувати у питаннях оподаткування операцій з оренди землі поняття оренди, яке надане у Податковому кодексі України	ст. 14 Податкового кодексу України; ст. 1 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-ХІV

3	Відповідно до податкового законодавства неможливо зобов'язати платника не застосовувати спеціальний режим оподаткування в залежності від дотримання ним вимог земельного законодавства	ст. 125, ч. 5 ст. 126 Земельного кодексу України; п. 209.6 Податкового кодексу України
4	Відсутність реєстрації договору оренди окремих земельних ділянок не спростовує факту виробництва на них власної продукції	п. 209.7 Податкового кодексу України
5	Державну реєстрацію договорів оренди земельних ділянок не проведено з не залежних від сільськогосподарського підприємства причин	п. 16 Порядку ведення Поземельної книги і книги записів про державну реєстрацію, затвердженого постановою КМУ від 09.09.2009 р. № 1021

Варто звернути увагу, що згідно Порядку ведення Поземельної книги і книги записів про державну реєстрацію державних актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування земельною ділянкою, договорів оренди землі, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 09.09.2009 р. № 1021, договори оренди мають бути зареєстровані органами Держземагенства протягом 14 календарних днів із дати їх прийняття [8].

**Висновки.** Резюмуючи вищесказане, слід відмітити, що незважаючи на позитивну судову практику, сільськогосподарським підприємствам необхідно переглянути всі незареєстровані договори оренди землі та вжити всіх можливих заходів щодо їх належної державної реєстрації. Наприклад, якщо договори передані на реєстрацію до органів Держземагенства і довгий час не реєструються, доцільно подати письмовий запит щодо причин, із яких реєстрацію не проведено або скаргу до вищого органу Держземагенства.

По незареєстрованих договорах оренди землі підприємствам необхідно документально обґрунтувати своє право на включення до декларації з ПДВ (скороченої) сум ПДВ від реалізованої сільськогосподарської продукції, виробленої на орендованих земельних ділянках, договори оренди по яких не пройшли державну реєстрацію. При цьому сільськогосподарському підприємству необхідно мати: договори оренди земельних ділянок та акти приймання-передачі, які оформленні належним чином; документальне підтвердження неможливості своєчасно зареєструвати договори оренди не по вині підприємства; докази по сплаті фіксованого сільськогосподарського податку з усіх площ, що використовуються сільськогосподарським підприємством, незалежно від факту державної реєстрації договорів оренди (у випадку, якщо підприємство – платник цього податку).

#### 4 Список використаних джерел

1. Земельний кодекс України: станом на 10 травня 2009 р.: (відповідає офіц. текстові) / Верховна Рада України. – К.: Паливода А.В., 2009. – 104 с.

2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – № 1-3. – 354 с.

3. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV, в редакції Закону України від 29.11.2012 р. № 5477-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, в редакції Закону України від 02.10.2012 р. № 5406-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

5. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. № 161-XIV, в редакції Закону України від 05.09.2012 р. № 5070-17 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/161-14>.

6. Єдиний державний реєстр судових рішень [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.reyestr.court.gov.ua>.

7. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда": наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.

8. Порядок ведення Поземельної книги і книги записів про державну реєстрацію державних актів на право власності на земельну ділянку та на право постійного користування земельною ділянкою, договорів оренди землі, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 09.09.2009 р. № 1021 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1021-2009-п>.

9. Жук В.М. Бухгалтерський облік земель сільськогосподарського призначення: теорія і практика / В.М. Жук // Економічні науки. Серія "Облік і фінанси". Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 5(20). – Ч. 1. – Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. - Луцьк, 2008. – 367 с. -С.179-185.

10. Федоров М.М. Особливості формування ринку земель сільськогосподарського призначення в Україні / М.М. Федоров // Економіка АПК. - 2007. - № 5. - С. 73-78.