



ОСОБЛИВОСТІ ОЦІНКИ ПРАВА ПОСТІЙНОГО КОРИСТУВАННЯ ЗЕМЕЛЬНИМИ ДІЛЯНКАМИ

УДК 322.2

Інна ПОКИДЬКО,
аспірантка Національного
університету біоресурсів
і природокористування України

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Право постійного користування земельними ділянками характерне для пострадянських країн. Воно набувається переважно державними, комунальними та бюджетними установами.

Важливою складовою системи управління землями державної та комунальної власності стає їх грошова оцінка, що має забезпечувати основу для визначення внесків у статутний (складений) капітал під час корпоратизації державних та комунальних підприємств, відображення вартості права користування у бухгалтерському обліку, оподаткування тощо.

В умовах розвинених ринкових земельних відносин особливого значення набуває експертна грошова оцінка права постійного користування земельними ділянками, яку визначає оцінювач — експерт з питань оцінки земельної ділянки, застосовуючи відповідні підходи, методи та оціночні процедури, що забезпечують збір, аналіз даних, розрахунки та їх оформлення у вигляді звіту.

Таким чином, розвиток методичних положень та практичних способів проведення експертної грошової оцінки земель права постійного користування земельними ділянками належить нині до актуальних завдань економіки землекористування

АНАЛІЗ ОСТАННІХ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Науково-методичні засади експертної грошової оцінки земель державної та комунальної власності обґрунтовуються у роботах Ю.Ф. Дехтяренка, О.І. Драпиковського, В.М. Заяця [1], Ю.М. Манцевича, Я.І. Маркуса, А.Г. Мартина [2], Ю.М. Палехи [3], С.А. Сивця, А.М. Третьяка, Ю.Г. Чащина та інших. Водночас, методичні засади грошової оцінки права постійного користування земельними ділянками досліджені ще недостатньо.

МЕТОЮ ЦЬЄЇ СТАТТІ є дослідження методичних особливостей експертної грошової оцінки права постійного користування земельними ділянками в Україні.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Відповідно до статті 92 Земельного кодексу України право постійного користування земельною ділянкою — це право володіння і користування земельною ділянкою, яка перебуває у державній або комунальній власності, без встановлення строку.

Право постійного користування земельною ділянкою із земель державної та комунальної власності можуть набувати:

- підприємства, установи та організації, що належать до державної та комунальної власності;
- громадські організації інвалідів України, їх підприємства (об'єднання), установи та організації;
- релігійні організації України, статuti (положення) яких зареєстровано у встановленому законом порядку, виключно для будівництва і обслуговування культових та інших будівель, необхідних для забезпечення їх діяльності;
- публічне акціонерне товариство залізничного транспорту загального користування, утворене відповідно до Закону України «Про особливості утворення публічного акціонерного товариства залізничного транспорту загального користування».

Рішенням Конституційного Суду України від 22.09.2005 № 5-рп/2005 у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про

постійне користування земельними ділянками), встановлено, що суб'єктивне право постійного користування земельною ділянкою суттєво відрізняється від суб'єктивного права власності на землю та суб'єктивного права оренди. Хоча власники землі та орендарі поряд із повноваженнями щодо

володіння та користування наділяються і повноваженнями щодо розпорядження земельними ділянками (орендарі — в частині передачі земель у суборенду за згодою власника), а постійні користувачі такої можливості позбавлені, у їх праві на землю є низка особливостей і переваг:

- право постійного землекористування є безстроковим, на відміну від права оренди, і може бути припинене лише з підстав, передбачених законодавством;
- права та обов'язки постійних землекористувачів визначені чинним земельним законодавством і не підлягають договірному регулюванню (не можуть бути звужені);
- постійні землекористувачі, як і землевласники, сплачують земельний податок, розмір якого визначається відповідно до чинного законодавства, на відміну від договірного характеру орендної плати;
- земельні ділянки у постійне користування передаються у порядку відведення безоплатно з наступним посвідченням цього права шляхом видачі державного акта на право постійного користування земельною ділянкою; оплаті має підлягати лише виготовлення технічної документації на земельну ділянку, що здійснюється на договірних засадах із уповноваженою землепорядною організацією.

Земельним кодексом України не встановлено чітких матеріально-правових і процесуальних гарантій зміни громадянами юридичного титулу права постійного користування земельною ділянкою на право власності чи право оренди. Переоформлення відповідних прав включає також земельно-кадастрові роботи та інші послуги, які суб'єкти підприємницької діяльності надають на платній основі, встановлюючи їх розцінки на свій розсуд. Таким чином, постійним землекористувачам не гарантована можливість зміни законно набутого права за сприяння і за рахунок держави, яка є ініціатором таких змін.

На підставі наведеного Конституційний Суд України, серед іншого, дійшов висновку, що пункт 6 Перехідних положень Земельного кодексу України через відсутність встановленого порядку переоформлення права власності або

оренди та унеможливлення безоплатного проведення робіт із землеустрою і виготовлення технічних матеріалів та документів для переоформлення права постійного користування земельною ділянкою на право власності або оренди в строки, визначені Кодексом, суперечить положенням частини четвертої статті 13, частини другої статті 14, частини третьої статті 22, частини першої статті 24, частин першої, другої, четвертої статті 41 Конституції України.

Відповідно до статті 13 Закону України «Про оцінку земель», експертна грошова оцінка права постійного користування земельними ділянками проводиться, перш за все, у разі:

- визначення вартості земельних ділянок, що належать до державної або комунальної власності, якщо вони вносяться до статутного фонду господарського товариства;

- визначення вартості земельних ділянок при реорганізації, банкрутстві або ліквідації господарського товариства (підприємства) з державною часткою чи часткою комунального майна, яке є власником земельної ділянки;
- відображення вартості земельних ділянок та права користування земельними ділянками у бухгалтерському обліку відповідно до законодавства України;
- визначення збитків власникам або землекористувачам у випадках, встановлених законом або договором тощо.

Відповідно до частини четвертої статті 201 Земельного кодексу України, грошова оцінка земельних ділянок проводиться за методикою, яка затверджується Кабінетом Міністрів України. Методика експертної грошової оцінки земельних ділянок затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 № 1531.

Вартість земельних ділянок може бути визначена за допомогою різних методів, що є безпосереднім втіленням одного з підходів, або сполучення елементів декількох чи всіх підходів.

Усі методи використовують порівняльні, дохідні і витратні підходи оцінки, базуються на принципах врахування кон'юнктури ринку, заміщення, очікування, привнесеної прибутковості (внеску) землі і її найбільш ефективного використання.

Водночас, пунктом 48 Методики експертної грошової оцінки земельних ділянок, яка затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 11.10.2002 № 1531, встановлено, що у передбачених законодавством випадках під час визначення вартості права постійного користування має застосовуватися метод прямої капіталізації очікуваного додаткового доходу. Чинна нормативна база не передбачає можливості застосу-

вання інших методів для оцінки права постійного користування земельними ділянками.

Під очікуваним додатковим доходом слід розуміти дохід, який користувач земельної ділянки державної або комунальної власності може одержувати за рахунок використання земельної ділянки на праві постійного користування.

Головною перевагою постійного користування земельною ділянкою є можливість для постійних землекористувачів, як і землевласників, сплачувати земельний податок, розмір якого визначається відповідно до чинного законодавства, на відміну від орендної плати, величина якої встановлюється договором.

Відповідно до пункту 14.1.72 Податкового кодексу України земельний податок — це обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів. При цьому, згідно з пунктом 14.1.147 цього ж Кодексу, плата за землю — це загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності.

Відповідно до Податкового кодексу України (розділ XII), платниками земельного податку є власники земельних ділянок, земельних часток (паїв) та землекористувачі. Об'єктами оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні та земельні частки (паї), які перебувають у власності. Базою оподаткування є нормативна грошова оцінка земельних ділянок з урахуванням коефіцієнта індексації та площа земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено.

Відповідно до статті 274 Податкового кодексу України ставка податку за земельні ділянки, нормативну грошову оцінку яких проведено (незалежно від місце-

знаходження), встановлюється у розмірі 1 відсотка від їх нормативної грошової оцінки.

Базовим податковим (звітним) періодом для плати за землю є календарний рік. Базовий податковий (звітний) рік починається 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року.

Альтернативою праву постійного користування земельними ділянками є оренда земель державної та комунальної власності. Відповідно до статті 288.5 Податкового кодексу України розмір орендної плати встановлюється у договорі оренди, але річна сума платежу не може бути меншою:

- для земель сільськогосподарського призначення — розміру земельного податку;
- для інших категорій земель — трикратного розміру земельного податку.

Орендна плата також не може перевищувати:

- для земельних ділянок, наданих для розміщення, будівництва, обслуговування та експлуатації об'єктів енергетики, які виробляють електричну енергію з відновлюваних джерел енергії, включаючи технологічну інфраструктуру таких об'єктів (виробничі приміщення, бази, розподільчі пункти (пристрої), електричні підстанції, електричні мережі), — 3 відсотки нормативної грошової оцінки;
- для земельних ділянок, які перебувають у державній або комунальній власності та надані для будівництва та/або експлуатації аеродромів — чотирикратний розмір земельного податку;
- для інших земельних ділянок, наданих в оренду, — 12 відсотків нормативної грошової оцінки.

Таким чином, вихідними даними для оцінки права постійного користування земельними ділянками державної та комунальної

власності мають слугувати відомості про нормативну грошову оцінку земельної ділянки, яка виступає базою як для визначення розміру земельного податку, так і орендної плати за землі державної та комунальної власності.

Виходячи з припущення про те, що у разі відсутності можливості надати земельну ділянку на умовах постійного користування, найбільш ефективним використанням земельної ділянки буде надання її відповідним органом державної влади або місцевого самоврядування у оренду за мак-

симально можливою орендною платою (12 відсотків нормативної грошової оцінки)¹, величина очікуваного додаткового доходу має визначатися як різниця між розміром орендної плати за земельну ділянку державної або комунальної власності та розміром земельного податку, який фактично сплачується завдяки наявності титулу постійного користування.

Таким чином, очікуваний додатковий дохід від використання на праві постійного користування (ОДД) може бути визначений за формулою:

$$\text{ОДД} = \text{НГО} \cdot (\text{СОП} - \text{ЗП}) / 100\%,$$

де:

НГО — нормативна грошова оцінка земельної ділянки, гривень;

СОП — максимальна ставка орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності (12%) або ставка орендної плати для відповідних земельних ділянок, що встановлена місцевими регуляторними актами, %;

ЗП — ставка земельного податку², %.

Капіталізацію очікуваного додаткового доходу слід здійснювати з розумінням того, що це визначення величини поточної вартості майбутнього потоку доходів і вигод, одержаних у результаті володіння об'єктами нерухомості. Ставка капіталізації — це коефіцієнт зв'язку між доходом за конкретний період (місяць, рік) та вартістю об'єкту.

Зважаючи на те, що право постійного користування є невідчужуваним, для визначення величини ставки капіталізації може бути

використаний лише метод кумулятивної побудови, за яким відсоткова ставка обчислюється додаванням кількох величин. За основу береться безризикова ставка, яка показує дохідність найбільш надійних цінних паперів — депозитів у комерційних банках. До безризикової ставки додаються поправки на ризик, пов'язаний з особливостями одержання доходу від об'єкта оцінки.

До цих поправок, як правило, відносять: ризик за об'єктами, які здано в оренду малонадійним

орендаторам; ризик на недостатню ліквідність активів, що оцінюються; ризик, який частково страхує від політичної нестабільності, тощо. Усі поправки вираховуються у відсотках. Сума безризикової ставки та внесених поправок є відсотковою ставкою, за якою визначається коефіцієнт капіталізації. Базою для внесення поправок є не лише загальновизнані дані, а і суб'єктивна думка оцінювача.

Зважаючи на те, що організаційно-правовий ризик втрати землекористувачем можливості використовувати земельну ділянку на титулі постійного користування, є мінімальним, що підтверджується Рішенням Конституційного Суду України від 22.09.2005 № 5-рп/2005 у справі за конституційним поданням 51 народного депутата України щодо відповідності Конституції України (конституційності) положень статті 92, пункту 6 розділу X «Перехідні положення» Земельного кодексу України (справа про постійне користування земельними ділянками), ризики правового характеру доцільно враховувати на мінімально можливому рівні (у 1%).

Інші ризики з точки зору оцінки права постійного користування земельною ділянкою є несуттєвими, адже вони не можуть впливати на величину очікуваного додаткового доходу від використання земель державної та комунальної власності.

¹ У разі наявності чинних місцевих регуляторних актів, якими визначено особливості визначення ставок орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності (див. наприклад рішення Київської міської ради від 21.12.2000 № 118/1095 «Про оренду плати за землю в м. Києві»), розмір орендної плати доцільно визначати із урахуванням цих рішень.

² У випадку, якщо землекористувач звільнений від сплати земельного податку згідно статей 281, 282 або 283 Податкового кодексу України від 02.12.2010 № 2755-VI, очікуваний додатковий дохід від використання належної йому земельної ділянки можна прирівняти до максимального розміру орендної плати за відповідну ділянку державної або комунальної власності.

Таким чином, ставка капіталізації очікуваного додаткового доходу від використання на праві постійного користування земельної ділянки державної або комунальної власності за нинішніх умов може прийматися на рівні майже 9% (8% безризикова ставка + 1% компенсація за врахування ризиків правового характеру).

Розрахунок вартості права постійного користування земельною ділянкою (ВПК) слід проводити за формулою:

$$\text{ВПК} = \text{ОДД} / C_K,$$

де:

ОДД — очікуваний додатковий дохід від земельної ділянки, що надана на праві постійного користування, гривень;

C_K — ставка капіталізації очікуваного додаткового доходу від використання на праві постійного користування земельної ділянки державної або комунальної власності, %.

Необхідно відзначити, що донедавна в нашій країні було відсутнє поняття нематеріальних активів. З розвитком ринкових відносин це поняття не тільки ввійшло в теорію бухгалтерського обліку, а й стало застосовуватися на практиці. Облік, аналіз і аудит нематеріальних активів викликає безліч запитань, що свідчить про затребуваність і практичну значущість пропонованої теми дослідження. Специфіка нематеріальних об'єктів полягає в тому, що вони не мають матеріально-натуральної форми і ця обставина, в першу чергу, визначає труднощі їх обліку, аналізу та аудиту. Правила формування в бухгалтерському обліку і бухгалтерської звітності інформації про нематеріальні активи організацій встановлює Положення з бухгалтерського обліку «Облік нематеріальних активів».

Право постійного користування земельною ділянкою відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242, визнається нематеріальним активом підприємства, якщо існує ймовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з використанням цього права, та його вартість може бути достовірно визначена, і зраховується на баланс підприємства за первісною вартістю з урахуванням

витрат, передбачених пунктом 11 цього Положення (стандарту). Нарахування амортизації нематеріальних активів щодо вартості права постійного користування земельною ділянкою не здійснюється.

Зважаючи на те, що згідно з пунктом 3.4 Порядку проведення експертної грошової оцінки земельних ділянок, що затверджений наказом Держкомзему України від 09.01.2003 № 2, термін чинності звіту про експертну грошову оцінку земельної ділянки становить один рік з дати оцінки, переоцінка вартості права постійного користування земельними ділянками має здійснюватися щорічно на регулярній основі (в т.ч. шляхом складання (актуалізації) звіту про експертну грошову оцінку у стислій формі).

Відображена у бухгалтерському обліку вартість такого нематеріального активу як право постійного користування земельною ділянкою у подальшому має враховуватися, серед іншого, при визначенні збитків землекористувача внаслідок вилучення, тимчасового зайняття земельних ділянок, недержання доходів за час тимчасового невикористання земельної ділянки тощо. Важко переоцінити значення вартісних показників права користування земельними ділянками під час корпоративної приватизації підприємств та їх приватизації.

ВИСНОВКИ

Оцінка вартості права постійного користування земельними ділянками є важливою складовою економічного механізму регулювання земельних відносин під час використання земель державної та комунальної власності. Запропоновані у порядку обговорення підходи до визначення вартості права постійного користування земельними ділянками та відображення їх у бухгалтерському обліку підприємств, установ та організацій державної або комунальної власності, інших землекористувачів, слід розглядати як перспективний інструмент для правильного і своєчасного документування і обліку цінності земельних ресурсів державної та комунальної власності.

ЛІТЕРАТУРА

1. Заяць В.М. Розвиток ринку сільськогосподарських земель: монографія / В. М. Заяць. — К.: ННЦ «Ін-т аграр. економіки», 2011. — 388 с.
2. Мартин А.Г. Регулювання ринку земель в Україні: наук. моногр. / А.Г. Мартин. — К.: Аграр Медіа Груп, 2011. — 252 с.
3. Методичні основи грошової оцінки земель в Україні / Дехтяренко Ю.Ф., Лихогруд М.Г., Манцевич Ю.М., Палеха Ю.М. — К.: ПРОФІ, 2002. — 256 с.