

Проведенное исследование в части систематизации экономических и учётных данных земельных отношений будет способствовать формированию учётно-информационного обеспечения избранного объекта учёта, необходимого для осуществления контроля рационального использования земельных ресурсов, сохранения ресурсно-природного потенциала страны, а также повышения конкурентоспособности аграрных товаропроизводителей и национальной экономики в условиях евроинтеграции.

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, Винницкая область, земельные отношения, земельные участки, земли сельскохозяйственного назначения, учётно-информационное обеспечение.

Табл. 7. Рис. 2. Лит. 30.

Інформація про автора

ПРАВДЮК Марина Володимирівна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул.Сонячна, 3, e-mail: a.pravduyk@mail.ru).

PRAVDIUK Maryna – Candidate of Economic Sciences, Senior Lecturer of Accounting and Taxation in the Fields of the Economy Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, 3, Sonyachna str., Vinnytsia, e-mail: a.pravduyk@mail.ru).

ПРАВДЮК Марина Владимировна – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры учёта и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г.Винниця, ул.Солнечная, 3, e-mail: a.pravduyk@mail.ru).



УДК 657:338.432

**ВІДОБРАЖЕННЯ
СУБОРЕНДОВАНИХ ЗЕМЕЛЬ У
ПОДАТКОВІЙ ЗВІТНОСТІ ТА
БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ
ПЛАТНИКІВ ЄДИНОГО ПОДАТКУ
ІV ГРУПИ ©**

Н.Г. ЦАРУК,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського
обліку, аналізу та аудиту,
ВП НУБіП України "Ніжинський
агротехнічний інститут"
(м. Ніжин)

У сільському господарстві України значна частина взаємин безпосередньо між суб'єктами господарювання у цій галузі та між ними й іншими сторонами суспільно-економічних відносин, що прямо або дотично пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, складає собою відносини, об'єктом яких виступають землі сільськогосподарського призначення. Ключовий фокус

© Н.Г. ЦАРУК, 2017

регламентації цих взаємин спрямовано на відносини, пов'язані з орендою цих земель, оскільки переважна частина цих ресурсів використовується сільськогосподарськими підприємствами саме на орендних засадах. Це пояснюється, у свою чергу, заборонаю щодо вільного торгівельного обігу земель цієї категорії, яку послідовно накладає на них Верховна Рада України. Особливості такого правового статусу земель, що використовуються сільськогосподарськими підприємствами для провадження їхньої основної діяльності, вимагають і відповідного методичного забезпечення та наукового супроводу бухгалтерського обліку і власне цього елемента продуктивних сил, і всіх зобов'язань та прав, що виникають внаслідок реалізації механізму оренди. Окрім того, зважаючи на те, що сільське господарство є пріоритетною галуззю національної економіки, ця галузь має і певні преференції з боку держави, які стосуються, у тому числі, й функціонування спрощеної системи оподаткування для сільськогосподарських підприємств. Оскільки розроблений механізм стягнення єдиного податку IV групи з сільськогосподарських товаровиробників передбачає обчислення податкових зобов'язань зі встановленням в якості об'єкта оподаткування саме земель сільськогосподарського призначення, що знаходяться під контролем цих суб'єктів, а критерії перебування на спрощеній системі включають визначення статусу сільськогосподарської продукції, що вироблена на цих земельних ділянках, важливими і достатньо опрацьованими є і питання відображення сільськогосподарських земель у податковому обліку платників цього податку. Однак у кожному аспекті суспільних відносин (особливо економічних) існують проблемні питання, які потребують свого вирішення за допомогою відповідних наукових пошуків. В частині податково-облікових моментів, пов'язаних із використанням земель сільськогосподарського призначення, недостатньо чітким та в переважній мірі суперечливим є порядок врахування в обліку орендарів та орендодавців земельних ділянок, а також продукції, отриманої з них, при реалізації відносин суборенди. У зв'язку з цим у статті наведено аргументи та пропозиції щодо раціонального та достовірного відображення суборенованих земельних ділянок у платників єдиного податку IV групи.

Ключові слова: оренда землі, суборенда землі, сільськогосподарський бізнес, бухгалтерський облік, податковий облік, єдиний податок IV групи.

Літ. 19.

Постановка проблеми. Незалежно від виду і типу економічних теорій, на постулатах яких будується господарча система будь-якої країни, у кожному з напрямів економічної думки, коли мова заходить про сферу сільського господарства, одним із ключових елементів продуктивних сил та основним засобом праці, який контролюють та яким оперують суб'єкти господарювання цієї галузі, визнається земля. Зважаючи на функціонуючу в Україні модель організації земельних відносин, яка внаслідок дії мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення не передбачає їхнього вільного обігу, використання цього ресурсу сільськогосподарськими товаровиробниками реалізується переважно через механізм оренди земельних ділянок у їхніх власників. Так, згідно з даними Держгеокадастру, в Україні в оренді перебуває 16597 тис. га сільськогосподарських земель приватної власності і 4,9 млн га сільськогосподарських земель державної власності [16]. При цьому переважна більшість аграрних товаровиробників-юридичних осіб є платниками єдиного податку IV-ї групи – спеціального режиму оподаткування для

сільськогосподарських підприємств, який є замінником податку на прибуток, земельного податку та рентної плати за спеціальне використання води у цих суб'єктів. І в частині відносин оренди сільськогосподарських земель основні моменти відображення орендованих ділянок та зобов'язань за ними у бухгалтерському і податковому обліку, а також ключові аспекти визнання сільськогосподарської продукції з цих ділянок власно вирощеною для цілей дотримання критеріїв перебування на єдиному податку, є достатньо врегульованими. Однак, окрім "класичного" механізму оренди, законодавство передбачає можливість похідної передачі орендарем земельної ділянки у користування третій особі за погодженням із первинним орендодавцем на тих же умовах, на яких укладено основний договір оренди. Ці відносини носять назву "суборенда", і щодо них рівень врегулювання проблемних питань, пов'язаних у першу чергу з податковим обліком для цілей нарахування єдиного податку IV групи, є значно нижчим та набагато більш сумнівним, що і зумовлює актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню загальних питань оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення останнім часом присвячували свої праці Г. Калетнік, М. Коритник [7], С. Толкач [17], Ю. Ковальчук [6] та ін. Облікові аспекти орендних відносин висвітлювалися у публікаціях Л. Богач [1], В. Жука [3, С. 65-70], Н. Заремби [4] та ін. Однак проблемним питанням відображення земельних ділянок та продукції з них саме при відносинах суборенди у податковій звітності сільськогосподарських підприємств-платників єдиного податку IV групи, а також питанням аналітичного обліку суборенованих земельних ділянок на позабалансових рахунках у цих та інших подібних публікаціях увага не приділялася.

Формулювання цілей статті. Ціллю написання статті є формування аргументації та пропозицій щодо відображення у податковій звітності та у бухгалтерському обліку суборенованих земельних ділянок у сільськогосподарських товаровиробників-платників єдиного податку IV групи, які беруть участь у цих відносинах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Відносини оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення реалізуються відповідно до існуючих у правовому полі України законодавчих актів загального цивільного спрямування (відносинам найму (оренди) загалом, незалежно від того, про який об'єкт іде мова – чи про земельні ділянки, чи про інше майно, присвячено норми глави 58 Цивільного кодексу України [18]), господарського спрямування (питанням оренди висвітлено у главі 30 Господарського кодексу України (статті 283-289) [2]), а також відповідно до спеціалізованих нормативних актів земельного спрямування (Земельного кодексу України [5] та Закону України "Про оренду землі" [14]). Врегулювання окремих практичних питань застосування норм загального законодавства, пов'язаних із орендою земель, відбувається шляхом видачі відповідними офіційними органами різного роду підзаконних актів (наказів, інструкцій, роз'яснень, листів та консультацій). Взірцями для вирішення спірних прецедентів, що стосуються орендно-земельних питань, є ухвали і рішення судів різних інстанцій. Основні аспекти оподаткування та відображення операцій з оренди земель у обліку та звітності суб'єктів господарювання, які є учасниками таких орендних відносин, висвітлено у загальних та підзаконних нормативних актах бухгалтерського та податкового спрямування (таких, як Податковий кодекс України [8], П(С)БО 14 "Оренда" [11] тощо).

Механізм функціонування орендних відносин в частині оренди земель сільськогосподарського призначення має формальне розгалуження на власне відносини оренди та відносини суборенди земельних ділянок. Останні полягають у похідній передачі земельних ділянок у користування за плату на певний строк первинними орендарями цих ділянок іншим суб'єктам. При цьому юридично і фактично відносини суборенди не відрізняються від відносин оренди, оскільки, згідно зі статтею 8 Закону України "Про оренду землі" [14], умови договорів суборенди повністю узгоджуються з договорами оренди. Однак положення, що стосуються договорів оренди земельних ділянок сільськогосподарського призначення, застосовні до відносин суборенди не у всіх аспектах. У окремих питаннях нормативного регулювання позиції офіційних органів щодо орендованих та суборенованих земельних ділянок є кардинально протилежними. У першу чергу, це стосується найбільш проблематичної складової цих відносин – сфери оподаткування.

Цілком природним є той факт, що найбільшу увагу у питаннях регламентації діяльності офіційні органи приділяють тим суб'єктам господарювання, які мають від держави певні пільги та преференції щодо провадження їхніх активностей. В частині відносин, пов'язаних із земельними ділянками сільськогосподарського призначення, підвищена увага держави до них пов'язана із тим, що сільськогосподарським товаровиробникам як представникам однієї з найбільш пріоритетних галузей національної економіки надано право на застосування спрощеної системи оподаткування – замість податку на прибуток, земельного податку та рентної плати за спеціальне використання води аграрні підприємства сплачують єдиний податок IV групи, якщо питома вага продажу власно виробленої сільськогосподарської продукції за попередній звітний рік у загальних доходах цих підприємств дорівнює або перевищує 75% [8]. Об'єктом оподаткування єдиним податком IV групи є саме землі сільськогосподарського призначення, і від статусу їхнього використання на підприємстві залежить і те, чи визнається сільськогосподарська продукція, вирощена на цих ділянках, власною для цілей розрахунку зазначеної вище питомої ваги, чи ні. І, звичайно, суто з фіскальної точки зору держава не зацікавлена у тому, щоби сільськогосподарські товаровиробники дотримувалися цього критерію, адже сплата ними податку на прибуток замість єдиного податку є більш вигідною для неї. З огляду на це фіскальні органи доволі часто на власний манер трактують положення Податкового кодексу та інших нормативних актів, які торкаються земельних питань, у тому числі, питань користування земельними ділянками сільськогосподарського призначення для цілей нарахування єдиного податку IV групи, ігноруючи у своїх висновках і окремі положення законодавства, і елементарну логіку. Яскравий приклад цього, який і зумовив написання даної статті – відношення органу, що відповідає за реалізацію податкової політики, до питань включення до податкових розрахунків єдиного податку IV групи у орендарів та орендодавців земельних ділянок сільськогосподарського призначення, які знаходяться у суборенді.

Ключові аспекти офіційної позиції фіскальних органів щодо відображення суборенованих земельних ділянок у податковому обліку сільськогосподарських підприємств, які перебувають на спрощеній системі оподаткування, відображає лист Державної податкової адміністрації України (сьогодні – Державна фіскальна служба України) від 10.07.2009 р. №14445/7/15-0617 [15], у якому податкове відомство надало консультації щодо широкого спектру проблемних питань, які виникали у

сільськогосподарських підприємств у зв'язку з неоднозначним трактуванням норм податкового законодавства податковими інспекторами на місцях. Приведемо оригінальну цитату з цього листа, яка стосується питань суборенди (наведений фрагмент слід читати з урахуванням того, що згідно з Законом України від 28 грудня 2014 р. №71-VIII "Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи" [9] фіксований сільськогосподарський податок було замінено єдиним податком IV групи):

"Що стосується платників фіксованого сільськогосподарського податку, то слід зазначити, що якщо у звітному періоді змінюється площа земельної ділянки у зв'язку з набуттям на неї права власності або користування, землевласник чи землекористувач зобов'язаний провести уточнення суми податкових зобов'язань на період до закінчення податкового року і подати протягом місяця уточнені розрахунки щодо площі земельної ділянки до органів державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та за місцем розташування земельної ділянки. Платник податку подає витяг з державного земельного кадастру про склад земель сільськогосподарських угідь та їх грошову оцінку.

У разі, коли платник фіксованого сільськогосподарського податку здає сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду в оренду іншому платнику фіксованого сільськогосподарського податку, орендовані площі земельних ділянок не можуть включатися до розрахунку сплати фіксованого сільськогосподарського податку орендаря, а враховуються у розрахунку такого податку орендодавця.

Якщо платник фіксованого сільськогосподарського податку орендує сільськогосподарські угіддя та/або землі водного фонду у підприємства, яке не є платником фіксованого сільськогосподарського податку, орендовані площі земельних ділянок включаються до розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку орендаря.

Таким чином, якщо підприємство-платник фіксованого сільськогосподарського податку уклало договір суборенди із неплатником фіксованого сільськогосподарського податку, який в свою чергу орендує сільськогосподарські угіддя також у неплатника фіксованого сільськогосподарського податку, то таке підприємство-платник фіксованого сільськогосподарського податку повинно вказані площі включати до розрахунку суми фіксованого сільськогосподарського податку" [15].

Ця офіційна позиція додатково розкривається і розшифровується у наказі Державної податкової адміністрації від 25.03.2010 р. №187 [12], який містить приблизно ті ж положення та висновки, що і наведений вище лист.

Більш пізні нормативні та підзаконні акти офіційних органів, які присвячені питанням регулювання податкових відносин, ніякого нового погляду чи підходу щодо відображення у податковому обліку та звітності земельних ділянок сільськогосподарського призначення, які знаходяться у суборенді, не містять. Отже, враховуючи те, що Державна фіскальна служба України прямо наслідую повноваження Державної податкової адміністрації, оскільки створена в результаті реорганізації останньої (транзитом через статус Міністерства доходів і зборів), слід констатувати, що положення листа №14445 [15] та наказу №187 [12] відображають офіційну позицію фіскальних органів щодо відображення суборендованих земельних ділянок платниками єдиного податку IV групи.

Узагальнено ця позиція полягає у наступному:

1) якщо платник єдиного податку IV групи орендує земельні угіддя в іншого платника цього податку, орендовані площі земельних ділянок повинні включатися до податкового розрахунку єдиного податку IV групи не орендаря, а орендодавця;

2) якщо платник єдиного податку IV групи орендує сільськогосподарські угіддя у неплатника єдиного податку IV групи, орендовані площі включаються до розрахунку єдиного податку IV групи орендаря;

3) якщо платник єдиного податку IV групи уклав договір суборенди із неплатником цього податку, а той, своєю чергою, орендує сільгоспугіддя в іншого неплатника, то суборендар-платник єдиного податку IV групи (кінцевий користувач) повинен зазначити площі включити до свого уточненого податкового розрахунку і подати його протягом місяця до органів державної фіскальної служби України за своїм місцезнаходженням та місцем розташування земельної ділянки.

Пункти 2 та 3 наведених вище висновків, що слідують із офіційної позиції податкових органів, не викликають жодних сумнівів і не тягнуть за собою ніяких негативних наслідків для сільськогосподарських підприємств. Однак цього ж не можна сказати про висновок, який міститься у пункті 1. Якщо, згідно з офіційною позицією фіскалів, земельні ділянки, що знаходяться у суборенді, відображаються у податковому обліку орендаря, а не суборендаря, тоді єдиний податок IV групи з площі цих земель сплачує також орендар. І у цьому випадку сільськогосподарська продукція, що отримана від власного виробництва платником цього податку-суборендарем, формально не може бути визнана ним як така, що вирощена на власній або орендованій землі. Це означає, що при розрахунку показника, який надає сільськогосподарському підприємству-суборендарю право на спрощену систему оподаткування, тобто частки сільськогосподарського виробництва, яка, як зазначалося вище, представляє собою питому вагу доходу сільськогосподарського товаровиробника, отриманого від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, у загальній сумі його доходу, що враховується під час визначення права такого товаровиробника на реєстрацію як платника єдиного податку IV групи (п.14.1.262 Податкового кодексу України) [8] при продажу сільськогосподарської продукції, яка буде отримана з суборенованих земельних ділянок, дохід від такої реалізації згідно з цим формалістичним підходом має бути включено до складу інших доходів, а не до складу доходів від реалізації за основною сільськогосподарською діяльністю. Це тягне за собою ризик недотримання критеріїв перебування на єдиному податку суборендарем, тобто, при значній частці суборенованих земель у загальному земельному фонді такого підприємства воно може втратити статус платника цього податку та перейти на значно більш обтяжливу загальну систему оподаткування зі сплатою податку на прибуток, земельного податку та рентної плати за спеціальне використання води. Паралельно із цим первинний орендар теж включає доходи від оренди не до складу доходів від реалізації сільськогосподарської продукції, а до інших доходів, хоча, як зазначалося вище, власне з земельних ділянок, які знаходяться у суборенді, єдиний податок сплачує саме він.

Ця колізія потребує свого вирішення, тобто побудови сільськогосподарськими товаровиробниками такої аргументації щодо включення суборенованих земельних ділянок та продукції з них до розрахунків, пов'язаних із нарахуванням єдиного податку IV групи саме суборендарів, яка би мала більшу доказову силу, аніж висновки, сформовані офіційними органами (хоча у наведених листі та наказі

аргументи щодо того, що саме зумовило формування таких висновків податкового органу, відсутні взагалі). І кожне сільськогосподарське підприємство для відстоювання своїх податкових прав має право в цьому ключі користуватися нормами п. 56.21 Податкового кодексу України [8], яким визначено, що коли норма Кодексу чи іншого нормативно-правового акта, виданого на підставі Кодексу, або коли норми різних законів чи різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акта суперечать між собою та припускають неоднозначне (множинне) трактування прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів, внаслідок чого є можливість прийняти рішення на користь як платника податків, так і контролюючого органу, рішення приймається на користь платника податків. Оскільки у Податковому кодексі суборендні моменти не враховано взагалі, а приписи листа №14445 [15] та наказу №187 [12] базуються саме на неоднозначному трактуванні статусу земель сільськогосподарського призначення, що знаходяться у суборенді, для відстоювання свого права на спрощену систему оподаткування та на включення суборендованих земельних ділянок і сільськогосподарської продукції, вирощеної на них, сільськогосподарським підприємствам-суборендарям слід будувати свою аргументацію щодо цього питання на приписах нормативних актів вищої юридичної сили.

Наші аргументи з приводу включення земель сільськогосподарського призначення, що знаходяться у суборенді, до податкової звітності з єдиного податку IV групи кінцевого орендаря, будуть наступними.

Перший аргумент базується безпосередньо на положеннях Податкового кодексу України. Пунктом 292¹ Кодексу [8] передбачено, що об'єктом оподаткування для платників єдиного податку IV групи є площа сільськогосподарських угідь, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Це формулювання наводить на висновок про те, що до земель, які можуть бути включені до розрахунку єдиного податку IV групи, включаються всі землі, щодо яких підприємство безпосередньо реалізує право користування, незалежно від того, чи посвідчено права за цими ділянками, чи ні. Посилаються на це твердження дані листа Вищого адміністративного суду України від 28.12.2012 № 2614/12/13-12 [19], у якому ця позиція висвітлена ще щодо фіксованого сільськогосподарського податку, але вона застосовна і до платників єдиного податку.

Другий аргумент базується на положеннях загального законодавства, що регулює орендні відносини. Відповідно до норм глави 58 Цивільного кодексу України [17], за договором оренди (найму) наймодавець безпосередньо передає майно (об'єкт оренди) у користування на певний строк та за певну плату. А стаття 774 Цивільного кодексу конкретно визначає, що до договору піднайму (суборенди) застосовуються ті ж положення, що і до договору найму, у тому числі і положення про безпосередню передачу майна у користування кінцевому орендарю.

Закон України "Про оренду землі"[14] у статті 1 визначає, що орендою є засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві. Отже, право користування земельною ділянкою у цій статті актуалізоване через такий його компонент, як безпосереднє володіння, тобто фактичне здійснення орендарем операцій із майном.

При цьому стаття 8 цього Закону прямо передбачає суборенду земельної ділянки як її передачу кінцевому орендарю першим орендарем. У цій же статті зазначено, що орендарі земельних ділянок сільськогосподарського призначення можуть обмінюватися належними їм правами користування земельних ділянок шляхом укладення між ними відповідних договорів суборенди.

З наведених норм слідує наступний висновок: при укладенні договору суборенди всі ознаки орендної операції належать кінцевому орендарю, адже він реалізує обидва аспекти права, передбаченого цивільним законодавством і законодавством про оренду:

1. Фізично володіє земельною ділянкою, наданою йому в суборенду;
2. Безпосередньо користується земельною ділянкою, наданою йому в суборенду.

При цьому у первинного орендаря не реалізується право фактичного володіння (тобто безпосереднього використання). Отже, перший орендар у цьому правовому режимі реалізує лише право користування, причому делегуючи його суборендарю. Це означає, що земельні ділянки, які знаходяться у суборендаря, згідно з цивільним і земельним законодавством мають статус орендованих та одночасно таких, що знаходяться у користуванні, що відповідає і вимогам Податкового кодексу України.

Щодо визначення статусу сільськогосподарської продукції, яка вирощена на суборенованих земельних ділянках, знову слід звернутися до норм Податкового кодексу України. Відповідно до пп. 14.1.234 Кодексу сільськогосподарська продукція (сільськогосподарські товари) – продукція/товари, що підпадають під визначення груп 1-24 УКТ ЗЕД [13], якщо при цьому такі товари (продукція) вирощуються, відгодовуються, виловлюються, збираються, виготовляються, виробляються, переробляються безпосередньо виробником цих товарів (продукції), а також продукти обробки та переробки цих товарів (продукції), якщо вони були придбані або вироблені на власних або орендованих потужностях (площах) для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

З цього визначення слідує, що вся сільськогосподарська продукція, яка вироблена суборендарем на суборенованій земельній ділянці, витримує норми п. 14.1.234 Податкового кодексу [8], оскільки, як було наведено вище, ця земельна ділянка має правовий статус орендованої. Це означає, що суборендар, виходячи з правової основи орендних відносин в частині суборенди землі, має повне право включати цю продукцію до розрахунку власної частки сільськогосподарського товаровиробництва для цілей нарахування єдиного податку IV групи, ігноруючи висновки фіскальних органів, наведені у згаданих та процитованих у межах цієї статті листа №14445 [15] та наказу №187 [12].

Щодо відображення суборенованих земельних ділянок у податковій звітності суборендаря, пункт 298.8.1 Податкового Кодексу України вимагає, щоби у довідці (відомостях) про наявність земельних ділянок платника єдиного податку зазначалися дані про кожний документ, що встановлює право власності та/або користування земельною ділянкою. Оскільки при суборенді право користування у повній мірі (стаття 8 Закону "Про оренду землі"[14]) реалізується лише у суборендаря (адже ним безпосередньо і виробляється сільськогосподарська продукція), відомості про наявність земельних ділянок слід включати саме до його звітності з єдиного податку.

Щодо бухгалтерського обліку суборенованих земельних ділянок, то загальновідомо, що у орендарів земельні ділянки, отримані в оренду, відображаються на позабалансовому рахунку 01 "Орендовані необоротні активи". У описі цього рахунку, поданому в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського

обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [10], зазначено, що на ньому обліковуються необоротні активи, які обліковуються на балансі орендодавця, а тому не включаються до балансу орендаря. Однак, оскільки первинними орендодавцями земель сільськогосподарського призначення здебільшого виступають фізичні особи, які не ведуть бухгалтерський облік, то і на їхніх балансах (які, природно, відсутні) облік цих земель не ведеться. Втім це не означає, що орендарям слід відображати ці земельні ділянки на інших рахунках, ніж позабалансові. При цьому як при прийнятті, так і при поверненні земельних ділянок орендодавцю орендар здійснює у бухгалтерському обліку проведення за позабалансовим рахунком 01 без вказівки на кореспондуючий рахунок. При відносинах суборенди, вважаємо, цей порядок має мати виключення. З метою окремого інформування зацікавлених сторін та окремого контролю ділянок, які використовуються підприємством-первинним орендарем безпосередньо, і ділянок, які передані в суборенду, а також для формування інформації та забезпечення контролю за ділянками, які орендовані безпосередньо та взяті в суборенду відповідними суборендарями, ці групи земельних ділянок на рахунку 01 слід розділити за відповідними субрахунками. І при передачі земель у суборенду первинному орендарю слід здійснювати бухгалтерське проведення з кореспонденцією субрахунків цього рахунка методом подвійного запису зі списанням цих земельних ділянок із субрахунку обліку орендованих земельних ділянок на субрахунок обліку земельних ділянок, які надано у суборенду. Точно такий самий порядок слід реалізувати у момент отримання первинним орендарем земельної ділянки від суборендаря після припинення договору суборенди (незалежно від причин такого припинення). І при цьому у первинного орендаря ця ділянка на обліку повинна залишитися обов'язково, оскільки під час дії договору суборенди дія основного договору оренди не припиняється.

Отже, субрахунки обліку орендованих та суборенованих земель мають мати наступні рівні:

1. Рівень рахунка 01 "Орендовані необоротні активи";
2. Рівень субрахунків обліку різних видів майна (земельні ділянки є лише одним із видів необоротних активів, до яких застосовні відносини оренди відповідно до чинного законодавства), серед яких виділяється і земля (за землями як об'єктом позабалансового обліку орендованих активів слід закріпити субрахунок 011 "Орендовані земельні ділянки");
3. Рівень субрахунків обліку земель різного призначення (ореновані земельні ділянки можуть мати не лише сільськогосподарське призначення, тому для орендованих земель, що використовуються в сільське господарство, слід знову відкрити окремий субрахунок – 0111 "Орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення");
4. Рівень субрахунків обліку різних за правовим статусом земель сільськогосподарського призначення (на цьому рівні слід розділяти власне орендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення (рахунок 0111 "Орендовані земельні ділянки") та субореновані земельні ділянки сільськогосподарського призначення (рахунок 01112 "Субореновані земельні ділянки").

Оскільки у чинному плані рахунків такий розподіл відсутній, а має місце лише наявність синтетичного рахунку 01, наведені пропозиції дозволять упорядкувати інформацію про орендовані та суборендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення за запропонованим розподілом між похідними субрахунками обліку цих земель.

Висновки. Вміле і грамотне застосування прямих норм законодавства є гарантією захисту прав будь-яких суб'єктів від протиправних посягань, у тому числі, з боку тих інституцій, які є носіями державних компетенцій. Саме тому сільськогосподарським підприємствам, які доволі часто потерпають від неправомірних приписів державної фіскальної служби, що суперечать прямим нормам законодавства, слід орієнтувати своїх бухгалтерів на дослідження та пошук законної аргументації власних позицій зі спірних питань, які стосуються усіх аспектів їхньої діяльності, у тому числі, і в першу чергу – податкових. Одним із таких спірних та проблемних питань є питання щодо того, до показників бухгалтерського обліку та податкової звітності з єдиного податку IV групи слід включати орендовані земельні ділянки і сільськогосподарську продукцію, вирощену на них, при відносинах суборенди. З огляду на наявність цього питання у статті:

1. Наведено аргументи щодо включення суборендованих земельних ділянок сільськогосподарського призначення до податкової звітності з єдиного податку IV групи суборендарів цих земель, на відміну від визначеного фіскальними органами порядку;

2. Запропоновано розмежування інформації про орендовані та суборендовані земельні ділянки сільськогосподарського призначення на позабалансових рахунках бухгалтерського обліку орендарів та суборендарів цих ресурсів.

Наведені у статті пропозиції сприятимуть оптимізації облікового забезпечення управління орендованими земельними ресурсами та структуризації інформації про орендовані та суборендовані земельні ресурси у сільськогосподарських підприємств-платників єдиного податку IV групи.

Список використаних джерел.

1. Богач Л.В. До питання обліку оренди земель сільськогосподарського призначення. / Л.В. Богач. // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Сер.: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2013. – Вип. 181 (3). – С.13-17.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.
3. Жук В.М. Облік і оподаткування земельно-майнових відносин в сільськогосподарській діяльності: навч. посіб. / за ред. В.М. Жука. – К.: ННЦ "ІАЕ", 2012. – 188 с.
4. Заремба Н.В. Оренда земельних ділянок: облікове відображення. / Н.В. Заремба. // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – №1 (56). – С. 200-204.
5. Земельний кодекс України від 25.10.2001 р. №2768-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
6. Ковальчук Ю.В. Поняття та загальна характеристика права оренди землі. / Ю.В. Ковальчук. // Митна справа. – 2015. – №2(98). – Частина 2, книга 2. – С. 79-86.
7. Коритник М. Державне регулювання орендних відносин земель сільськогосподарського призначення. / М. Коритник. // Землевпорядний вісник. – 2014. – №4. – С. 27-31.

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua>.

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. №№71-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua>.

10. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

11. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 "Оренда": наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>.

12. Про затвердження Узагальнюючого податкового роз'яснення щодо фіксованого сільськогосподарського податку: наказ Державної податкової адміністрації від 25.03.2010 р. №187 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.

13. Про Митний тариф України: Закон України від 19.09.2013 р. №584-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua>.

14. Про оренду землі: Закон України від 06.10.1998 р. №161-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

15. Про особливості справляння фіксованого сільськогосподарського податку: Лист Державної податкової адміністрації України від 10.07.2009 р. №14445/7/15-0617 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.

16. Статистичний щорічник "Моніторинг земельних відносин в Україні" [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://land.gov.ua>.

17. Толкач С. М. Орендні відносини: історія та сучасність / С. М. Толкач // Сучасні інформаційно-правові та соціально-економічні тенденції впливу на розвиток бізнесу: Збірник матеріалів X міжвузівської науково-практичної конференції ПВНЗ "МНТУ імені академіка Ю. Бугая" / за заг. ред. канд. екон. наук, доцента Бобришевої-Шкарлет Т. О. – Чернігів, 24 квітня 2014 року. – С. 85-89.

18. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. №435-IV [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://search.ligazakon.ua>.

19. Щодо справляння фіксованого сільськогосподарського податку та застосування спеціального режиму оподаткування податком на додану вартість у сфері сільського господарства: лист Вищого адміністративного суду України від 28.12.2012 № 2614/12/13-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua>.

Список використаних джерел у транслітерації/ References.

1. Bohach L.V. Do pytannia obliku orendy zemel silskohospodarskoho pryznachennia. / L.V. Bohach. // Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu bioresursiv i pryrodokorystuvannia Ukrainy. Ser.: Ekonomika, ahraryni menedzhment, biznes. – 2013. – Vyp. 181 (3). – S.13-17.

2. Hospodarskyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 r. №436-IV [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://search.ligazakon.ua>.

3. Zhuk V.M. Oblik i opodatkovannia zemelno-mainovykh vidnosyn v silskohospodarskii diialnosti: navch. posib. / za red. V.M. Zhuka. – K.: NNTs "IAE", 2012. – 188 s.

4. Zaremba N.V. Orenda zemelnykh dilianok: oblikove vidobrazhennia. / N.V. Zaremba. // Zbirnyk naukovykh prats VNAU. – 2012. – №1 (56). – S. 200-204.
5. Zemelnyi kodeks Ukrainy vid 25.10.2001 r. №2768-III [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon3.rada.gov.ua>.
6. Kovalchuk Iu.V. Poniattia ta zahalna kharakterystyka prava orendy zemli. / Iu.V. Kovalchuk. // Mytna sprava. – 2015. – №2(98). – Chastyna 2, knyha 2. – S. 79-86.
7. Korytnyk M. Derzhavne rehuliuвання orendnykh vidnosyn zemel silskohospodarskoho pryznachennia. / M. Korytnyk. // Zemlevporiadnyi visnyk. – 2014. – №4. – S. 27-31.
8. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 r. №2755-VI [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua>.
9. Pro vnesennia zmin do Podatkovoho kodeksu Ukrainy ta deiakykh zakonodavchykh aktiv Ukrainy shchodo podatkovoi reformy: Zakon Ukrainy vid 28.12.2014 r. №№71-VIII [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua>.
10. Pro zatverdzhennia Instruksii pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhhalterskoho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'язan i hospodarskykh operatsii pidpriemstv i orhanizatsii: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 30.11.1999 r. №291 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
11. Pro zatverdzhennia polozhennia (standartu) bukhhalterskoho obliku 14 "Orenda": nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.07.2000 r. №181 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua>.
12. Pro zatverdzhennia Uzahalniuiuchoho podatkovoho roz'iasnennia shchodo fiksovanoho silskohospodarskoho podatku: nakaz Derzhavnoi podatkovoi administratsii vid 25.03.2010 r. №187 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://sfs.gov.ua>.
13. Pro Mytnyi taryf Ukrainy: Zakon Ukrainy vid 19.09.2013 r. №584-VII [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua>.
14. Pro orendu zemli: Zakon Ukrainy vid 06.10.1998 r. №161-XIV [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://search.ligazakon.ua>.
15. Pro osoblyvosti spravliannia fiksovanoho silskohospodarskoho podatku: Lyst Derzhavnoi podatkovoi administratsii Ukrainy vid 10.07.2009 r. №14445/7/15-0617 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://sfs.gov.ua>.
16. Statystychnyi shchorichnyk "Monitorynh zemelnykh vidnosyn v Ukraini" [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://land.gov.ua>.
17. Tolkach S. M. Orendni vidnosyny: istoriia ta suchasnist / S. M. Tolkach // Suchasni informatsiino-pravovi ta sotsialno-ekonomichni tendentsii vplyvu na rozvytok biznesu: Zbirnyk materialiv Kh mizhvuzivskoi naukovo-praktychnoi konferentsii PVNZ "MNTU imeni akademika Iu. Buhaia" / za zah. red. kand. ekon. nauk, dotsenta Bobryshevoi-Shkarlet T. O. – Chernihiv, 24 kvitnia 2014 roku. – S. 85-89.
18. Tsyvilnyi kodeks Ukrainy vid 16.01.2003 r. №435-IV [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://search.ligazakon.ua>.
19. Shchodo spravliannia fiksovanoho silskohospodarskoho podatku ta zastosuvannia spetsialnogo rezhymu opodatkovannia podatkom na dodanu vartist u sferi silskoho hospodarstva: lyst Vyshchoho administratyvnoho sudu Ukrainy vid 28.12.2012 № 2614/12/13-12 [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon0.rada.gov.ua>.

ANNOTATION
REFLECTION OF THE SUBLEASED LAND IN TAX REPORTS AND
ACCOUNTING OF THE PAYERS OF THE 4-TH GROUP OF SINGLE TAX

TSARUK Natalia,
Candidate of Economic Sciences,
Associate Professor of Accounting, Analysis and Audit Department,
SS of NULES of Ukraine "Nizhyn Agrotechnical Institute"
(Nizhyn)

In agricultural sphere of Ukraine a significant part of the relations directly between enterprises in this sphere and also between them and the other members of socio-economic relations, which directly or tangentially related to agricultural activities, are the relations, subject of which is the agriculture land. A key focus of the regulation of these relationships is placed on the relations associated with the lease of land, because the vast majority of these resources are used by agricultural enterprises on lease basis. The reason for this is the prohibition of the free trading of this category of land imposed by the Verkhovna Rada of Ukraine. The features of that legal status of land used by agricultural enterprises for conducting their main activities require an appropriate methodological support and scientific support of accounting of this element of the productive forces, and of accounting of all obligations and rights arising from the implementation of the mechanism of lease. In addition, in the view of the fact that agriculture is a priority sector of national economy, this sphere has certain preferences from the state regarding in particular the simplified taxation system for agricultural enterprises. As the developed mechanism of collection of the 4-th group of single tax involves calculating tax liabilities with setting as the tax base the agriculture land which is controlled by these entities, and the criteria of being the payer of this tax include determining of the status of agricultural products which were grown on this land, the issues of showing of agriculture land in tax accounting of the payers of this tax are important and sufficiently developed. However, in every aspect of public relations (especially in economic relations) there are issues that need to be solved by the corresponding scientific researches. In accounting issues and issues of taxation related to the use of agricultural land, the order of recording of the agricultural land and of the production which was grown on this land in accounting systems of tenants and owners of the land in relations of the sublease, is not clear and is very contradictory. In this regard, the article presents arguments and proposals for sustainable and fair reflection of subleased land in the accounting systems of the payers of the 4-th group of single tax.

Key words: lease of land, sublease of land, agricultural business, accounting, tax accounting, 4-th group of single tax.

Lit. 19.

АННОТАЦИЯ
ОТОБРАЖЕНИЕ СУБАРЕНДОВАННЫХ ЗЕМЕЛЬ В НАЛОГОВОЙ
ОТЧЕТНОСТИ И БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЁТЕ ПЛАТЕЛЬЩИКОВ ЕДИНОГО
НАЛОГА IV-Й ГРУППЫ

ЦАРУК Наталья Георгиевна,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита,
ОП НУБиП Украины "Нежинский агротехнический институт"
(г. Нежин)

В сельском хозяйстве Украины значительная часть отношений непосредственно между субъектами хозяйствования в этой области и между ними и другими сторонами общественно-экономических отношений, прямо или косвенно связанных с сельскохозяйственной деятельностью, составляет собой отношения,

объектом которых выступают земли сельскохозяйственного назначения. Ключевой фокус регламентации этих отношений направлен на отношения, связанные с арендой этих земель, поскольку большая часть этих ресурсов используется сельскохозяйственными предприятиями именно на арендных началах. Это объясняется, в свою очередь, запретом относительно свободного торгового оборота земель этой категории, который последовательно налагает на них Верховная Рада Украины. Особенности такого правового статуса земель, используемых сельскохозяйственными предприятиями для осуществления их основной деятельности, требуют соответственного методического обеспечения и научного сопровождения бухгалтерского учета и непосредственно этого элемента производительных сил, и всех обязательств и прав, возникающих в результате реализации механизма аренды. Кроме того, благодаря тому, что сельское хозяйство является приоритетной отраслью национальной экономики, эта отрасль имеет и определенные преференции со стороны государства, касающиеся, в том числе, функционирования упрощенной системы налогообложения для сельскохозяйственных предприятий. Поскольку разработанный механизм взимания единого налога IV группы с сельскохозяйственных товаропроизводителей предусматривает исчисление налоговых обязательств с установлением в качестве объекта налогообложения именно земель сельскохозяйственного назначения, находящихся под контролем этих субъектов, а критерии пребывания на упрощенной системе включают определение статуса сельскохозяйственной продукции, выращенной на этих земельных участках, важными и достаточно проработанными есть и вопросы отражения сельскохозяйственных земель в налоговом учете плательщиков этого налога. Однако в любом аспекте общественных отношений (особенно экономических) существуют проблемные вопросы, требующие своего решения с помощью соответствующих научных изысканий. В части налогово-учетных моментов, связанных с использованием земель сельскохозяйственного назначения, недостаточно четким и преимущественно противоречивым является порядок отображения в учете арендаторов и арендодателей земельных участков, а также продукции, полученной с них, при реализации отношений субаренды. В связи с этим в статье приведены аргументы и предложения по рациональному и достоверному отражению субарендованных земельных участков у плательщиков единого налога IV группы.

Ключевые слова: аренда земли, субаренда земли, сельскохозяйственный бизнес, бухгалтерский учёт, налоговый учёт, единый налог IV группы.

Лит. 19.

Інформація про автора

ЦАРУК Наталія Георгіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, ВП НУБіП України "Ніжинський агротехнічний інститут" (16600, Чернігівська обл., м Ніжин, вул. Шевченка, 43/3/203, e-mail: nata011074@mail.ru).

TSARUK Nataliia – Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Analysis and Audit Department, SS of NULES of Ukraine "Nizhyn Agrotechnical Institute" (16600, Chernihiv region, Nizhyn, Shevchenko str., 43/3/203, e-mail: nata011074@mail.ru).

ЦАРУК Наталья Георгиевна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, ОП НУБіП Украины "Нежинский агротехнический институт" (16600, Черниговская обл., г. Нежин, ул. Шевченко, 43/3/203, e-mail: nata011074@mail.ru).

