

Ключові питання обліку і оподаткування земельних ділянок сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів

Скрипник С.В.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту та фінансів
Херсонського державного аграрного університету

Розглянуто сутність неприбуткової організації щодо сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів та категорію земельного податку згідно чинного законодавства. Досліджено особливості володіння та користування земельною ділянкою сільськогосподарським обслуговуючим кооперативом. Відображено первісну вартість придбання земельної ділянки та її відображення на балансі. Охарактеризовано мету, завдання обліку земельних ділянок сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів та використання рахунків, призначених для їх обліку.

Ключові слова: сільськогосподарський обслуговуючий кооператив, земельна ділянка, земельний податок, оцінка, вартість, неприбуткова організація.

Скрипник С.В. КЛЮЧЕВЫЕ ВОПРОСЫ УЧЕТА И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ЗЕМЕЛЬНЫХ УЧАСТКОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ КООПЕРАТИВОВ

Рассмотрены сущность неприбыльной организации по сельскохозяйственным обслуживающим кооперативам и категорию земельного налога согласно действующего законодательства. Исследованы особенности владения и пользования земельным участком сельскохозяйственного обслуживающего кооператива. Отражена первоначальная стоимость приобретения земельного участка и ее отражение на балансе. Охарактеризованы цели, задачи учета земельных участков сельскохозяйственных обслуживающих кооперативов и использование счетов для их учета.

Ключевые слова: сельскохозяйственный обслуживающий кооператив, земельный участок, земельный налог, оценка, стоимость, неприбыльная организация.

Skrypnik S.V. KEY ISSUES AND TAX ACCOUNTING LAND AGRICULTURAL SERVICE COOPERATIVES

The essence of a non-profit organization and category of land tax under the law. The features of the ownership and use of land for agricultural production cooperative. Displaying original cost of land acquisition and its impact on the balance sheet. Characterized purpose, objectives account land agricultural production cooperatives and accounts intended for their records.

Keywords: agricultural production cooperative, land, land tax, assessment, cost, non-profit organization.

Постановка проблеми. У ході земельної реформи в Україні відбулися суттєві зміни у формах власності на землю. Безоплатно передано у приватну власність та мільйони гектарів продуктивних земель сільським і міським жителям. Збільшення кількості земельних власників сприяло розширенню кола учасників земельних відносин, серед яких чільне місце відведене сільськогосподарським обслуговуючим кооперативам. Основним документом земельного законодавства держави, що регулює земельні відносини є Земельний Кодекс України. Для інформаційного забезпечення правового регулювання земельних відносин й землекористування в Україні функціонує земельний кадастр. Земельний кадастр – це систематизована на науковій основі сукупність достовірних даних про природні властивості земель їх гос-

подарський і правовий стан, зокрема даних про реєстрацію землекористування, облік кількості і якості земель, бонітування (якісну оцінку ґрунтів) та економічну оцінку землі. Дані земельного кадастру використовуються для організації планомірного і найбільш ефективного використання земельних ресурсів в інтересах всього суспільства, охорони і підвищення родючості ґрунту [6, с. 368]. Особливе місце у зміцненні економічного потенціалу, конкурентоспроможності й соціального статусу сільськогосподарських виробників та консолідації земель сільськогосподарського призначення належить сільськогосподарським обслуговуючим кооперативам [7; 8]. Щодо обліку земельного податку сільськогосподарських виробничих кооперативів на сьогодні питання є відкритим та потребує досліджень в даному напрямку.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанням земельних відносин, розвитку сільськогосподарської обслуговуючої кооперації й обліку земельного податку як за окремими напрямками, так і у їх поєднанні присвячені праці багатьох вітчизняних вчених-економістів, зокрема Даниленка А.С., Євсюкова Т., Єгорової Ю., Лупенка Ю.О., Олійник К.А., Плаксієнка В.Я., Пугачова М.І., Шворака А. та багатьох інших. Разом з тим окремі питання обліку земельного податку сільськогосподарськими обслуговуючими кооперативами досліджені недостатньо, особливо в умовах євроінтеграційних процесів. З позицій удосконалення стягування податку на землю сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів набуває актуальності і для теорії бухгалтерського обліку, і для практики господарювання, зокрема у напрямку зростання доходів сільських домогосподарств та громад, розвитку сільських територій.

Формулювання цілей статті. Мета дослідження полягає в обґрунтуванні особливостей та підходів до оподаткування земельним податком згідно чинного законодавства та організації обліку володіння і користування земельною ділянкою сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів, враховуючи їх неприбутковий статус.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сільськогосподарський обслуговуючий кооператив (СОК) є об'єднанням громадян зі статусом юридичної організації, що не має на меті отримання прибутку (неприбуткова). Тобто, основна діяльність СОК – некомерційна діяльність, одночасно з якою вони можуть здійснювати і підприємницьку діяльність але без мети одержання прибутку. Згідно Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію» (ст. 9) неприбутковість діяльності сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів визначається виходячи із сукупності таких ознак [1]:

- кооператив надає послуги тільки своїм членам;
- члени кооперативу несуть відповідальність за зобов'язаннями, взятими перед кооперативом щодо їх участі у господарській діяльності кооперативу;
- послуги надаються з метою зменшення витрат та/або збільшення доходів членів кооперативу.

Тоді як прийнятий 17.07.2015 р. Закон України № 652-VIII [2] вносить зміни до Податкового кодексу України у т.ч. і в сутності поняття неприбутковість діяльності. Так, неприбутко-

вим підприємством, установою та організацією є підприємство, установа та організація (неприбуткова організація), що одночасно відповідає таким вимогам [2]:

- утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;
- установчі документи якої містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб;
- установчі документи якої передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення);
- внесена контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій.

Також згідно Податкового кодексу України (ПКУ), доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації, реалізації мети (цілей, завдань) та напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Спільним у визначенні неприбуткової діяльності є надання послуг членам такої організації без мети отримання доходу, а якщо організація отримує прибутки, то вони направлені на для фінансування видатків на утримання такої неприбуткової організації. Отже, сутність поняття неприбуткової діяльності визначає специфіку СОК.

Як свідчить ПКУ, до неприбуткових організацій, які не є платниками податку, зокрема, можуть бути віднесені [4]:

- бюджетні установи;
- громадські об'єднання, політичні партії, творчі спілки, релігійні організації, благодійні організації, пенсійні фонди;
- спілки, асоціації та інші об'єднання юридичних осіб;
- житлово-будівельні кооперативи (з першого числа місяця, наступного за місяцем, в якому відповідно до закону здійснено прийняття в експлуатацію закінченого будівництвом житлового будинку і такий житловий будинок споруджувався або придбавався житлово-будівельним (житловим) кооперативом), дачні (дачно-будівельні), садівничі та гаражні (гаражно-будівельні) кооперативи (товариства);

– об'єднання співвласників багатоквартирного будинку, асоціації власників жилих будинків;

– професійні спілки, їх об'єднання та організації профспілок, а також організації роботодавців та їх об'єднання;

– сільськогосподарські обслуговуючі кооперативи, кооперативні об'єднання сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів;

– інші юридичні особи, діяльність яких відповідає вимогам цього пункту.

Не є платниками податку суб'єкти господарювання, що застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності.

Отже, СОК не є платником податком. Проте, СОК, як і інші суб'єкти господарювання користується земельною ділянкою, за яку кооператив повинен сплачувати земельний податок. ПКУ свідчить, під земельним податком слід розуміти обов'язковий платіж, що справляється із власників земельних ділянок, а також постійних землекористувачів (пп. 14.1.72 ПКУ). Землекористувачами земельних ділянок є юридичні та фізичні особи (резиденти і нерезиденти), яким відповідно до закону надані у користування земельні ділянки державної та комунальної власності, у тому числі на умовах оренди (п. 14.1.73 ПКУ) [4]. Отже, платниками земельного податку є власники земельних ділянок та землекористувачі у т.ч. і СОК.

Згідно з п. 286.5 ПКУ нарахування фізичним особам сум податку проводиться податківцями, які видають платникові до 1 липня

поточного року податкове повідомлення-рішення про внесення податку за встановленою формою. У ньому вказується сума податку та строк його сплати. Для деяких фізичних осіб передбачено пільги зі сплати земельного податку – це ст. 281 ПКУ. Так, від сплати земельного податку звільняються такі особи [5]:

- інваліди першої і другої групи,
- фізичні особи, які виховують трьох і більше дітей віком до 18 років,
- пенсіонери (за віком),
- ветерани війни та особи, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту»,
- фізичні особи, визнані законом особами, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи.

Разом з цим існує й обмеження розміру земельної ділянки: зокрема, таке звільнення від сплати земельного податку поширюється лише на одну земельну ділянку для індивідуального дачного будівництва площею не більш як 0,10 га та на одну земельну ділянку для ведення садівництва – площею не більше як 0,12 га. Іншими словами, якщо серед учасників садівничого товариства є фізичні особи з перелічених категорій, та якщо вони мають дачну ділянку не більше 0,10 га та садову ділянку не більше 0,12 га, вони не сплачують податок за такі ділянки.

Порядок ведення бухгалтерського обліку земельних ділянок в сільськогосподарських

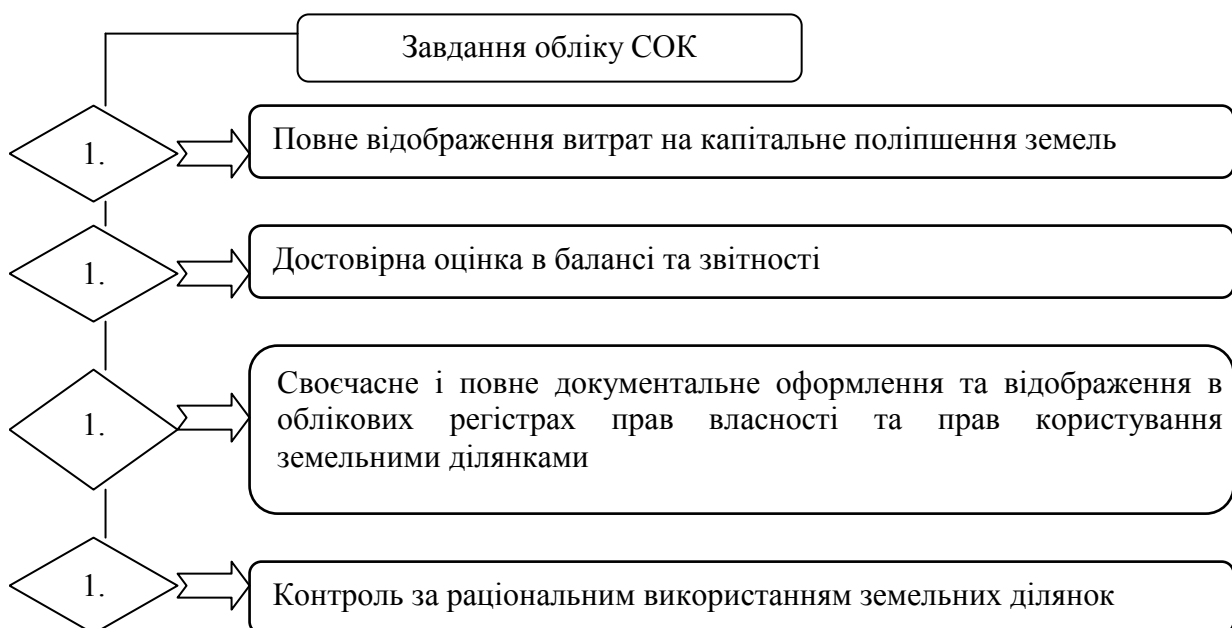


Рис. 1. Основні завдання обліку СОК

обслуговуючих кооперативах здійснюється відповідно до національних стандартів, основними з них є:

- П(С)БО 7 «Основні засоби»;
- П(С)БО 14 «Оренда».

Метою обліку земельних ділянок СОК є суцільне детальне спостереження за господарськими операціями із земельними ділянками, правильне їх документальне оформлення, своєчасне відображення в регістрах бухгалтерського обліку та звітності для забезпечення інформаційних потреб управління та інших зацікавлених сторін [6]. Основні завдання обліку СОК наведені на рис. 1.

Облік земельних ділянок, якими володіє СОК в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі державних актів (свідоцтв про державну реєстрацію з 2013 р.). Цей документ є основним і посвідчує право власності на земельну ділянку або право постійного користування нею за якою встановлюється загальна земельна площа та вартість переданих земельних ділянок. Підставою для користування земельної ділянки СОК в бухгалтерському обліку є договір оренди такої земельної ділянки, оформлений та зареєстрований відповідно до законодавства. Одним з головних питань обліку земельних ділянок є їх визнання та оцінка підприємством. Первісна вартість земельної ділянки – це вартість, що історично склалася, тобто собівартість за фактичними витратами на їхнє придбання та введення в експлуатацію [6, с. 381]. Балансова вартість земельної ділянки – первісна вартість за вирахуванням суми нарахованого зносу (на земельні ділянки амортизація не нараховується, однак нараховується на капітальні поліпшення земель). Вартість земельної ділянки СОК за якої вони потрапляють на баланс наведено на рис. 2.

Законом України «Про оцінку земель» передбачено обов'язкове проведення грошової (експертної) оцінки земельних ділянок [3]. Експертна грошова оцінка земельних ділянок – результат визначення вартості земельної ділянки та пов'язаних з нею прав оцінювачем (експертом з питань оцінки земельної ділянки) із застосуванням сукупності підходів, методів та оціночних процедур, що забезпечують збір і аналіз даних, проведення розрахунків і оформлення результатів у вигляді звіту. Тоді як нормативна грошова оцінка земельних ділянок проводиться: для ділянок сільськогосподарського призначення – не рідше як один раз у 7-10 років; для ділянок не рідше як один раз у 7-10 років. Нормативна грошова оцінка земельних ділянок виконується юридичними особами, які отримали ліцензії на проведення робіт із землеустрою відповідно до державних стандартів, норм, правил, а також інших нормативно-правових актів на землях усіх категорій та форм власності [6].

Первинний облік земельних ділянок СОК повинен забезпечити правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах їх оприбуткування, вибуття з кооперативу та надавати достатні дані для контролю за ефективним використанням. Синтетичний облік земельних ділянок СОК ведеться в національній валюті – гривні без копійок, їх зараховують на витрати кооперативу. Рахунки призначені для обліку земельних ділянок СОК наведено на рис. 3.

На субрахунку 101 «Земельні ділянки» обліковуються придбані або надані для користування підприємству земельні ділянки, в т. ч. здані в оренду.

На субрахунку 102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» обліковуються капітальні витрати неінвентарного характеру (не

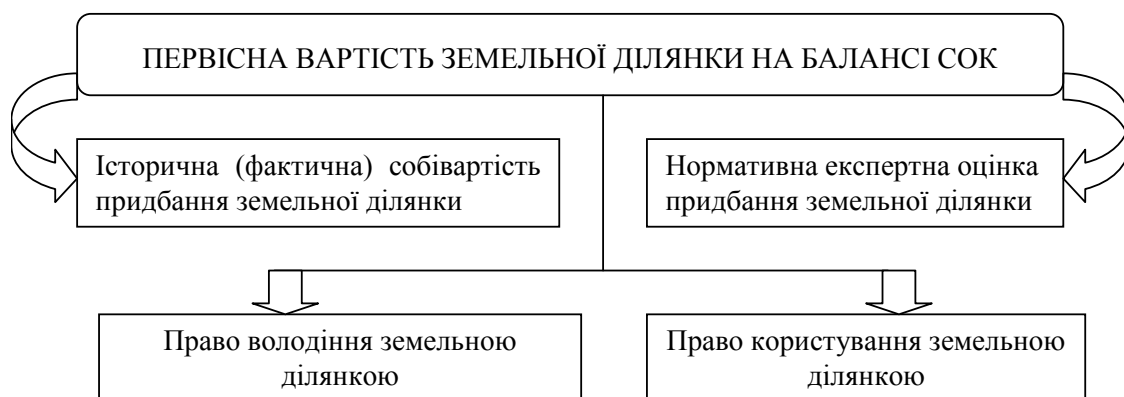


Рис. 2. Первісна вартість придбання земельної ділянки та її відображення на балансі СОК

пов'язані з будівництвом споруд) на культурно-технічні заходи з поверхневого поліпшення земель для сільськогосподарського використання, які проводяться за рахунок капітальних вкладень (планування земельних ділянок, корчування площ під рілля, очищення від каменів і валунів, зрізання купин, розчищення чагарників, очищення водойм та інше).

Сучасний облік кількості земель, як і будь-яка сфера діяльності, розглядається у двох аспектах пізнання: як державний захід (практичний) і як навчальна дисципліна (теоретичний). Як державний захід облік кількості земель являє собою єдину державну систему земельно-кадастрових робіт, яка встановлює процедуру визначення факту виникнення

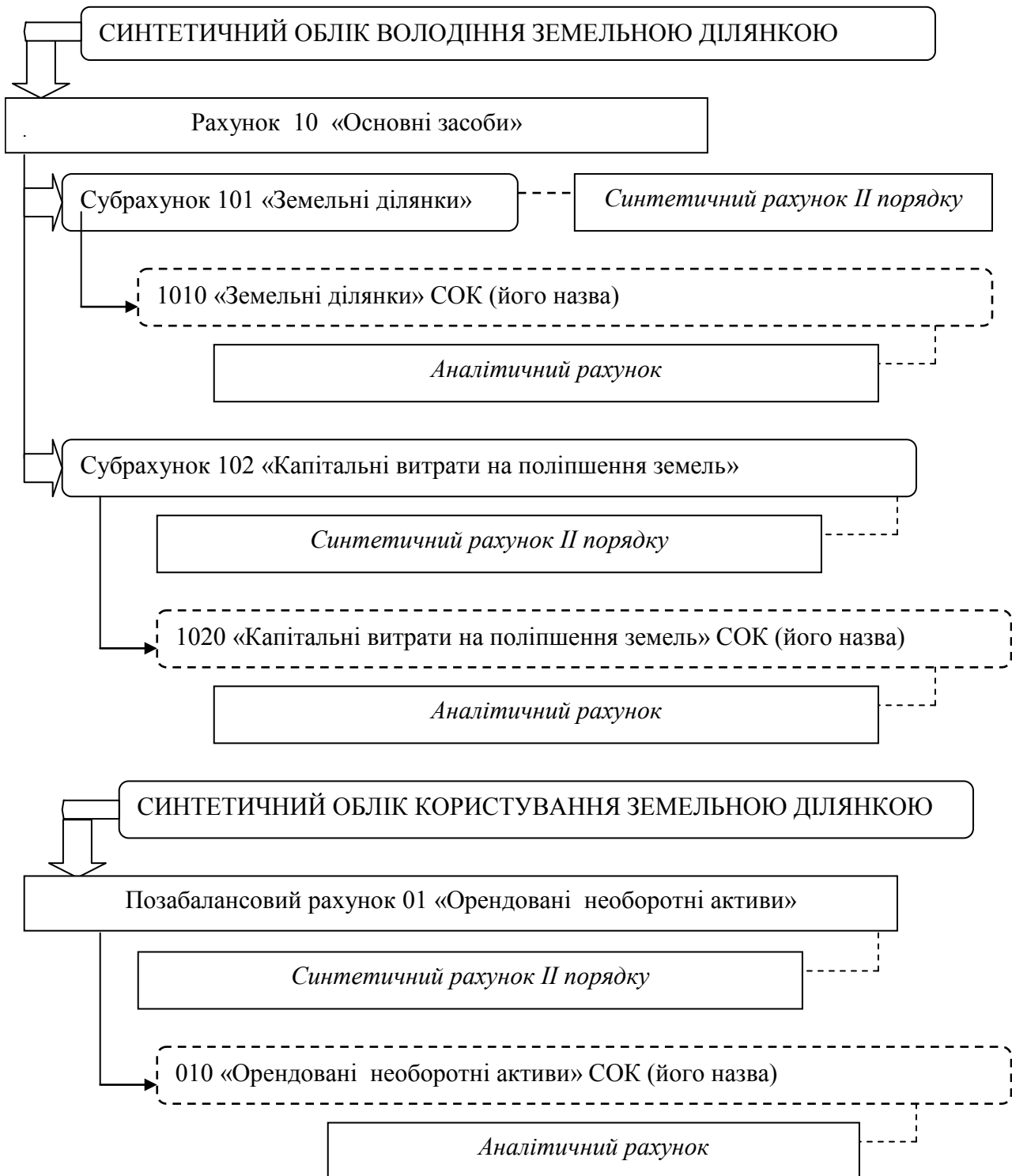


Рис. 3. Організації синтетичного обліку земельних ділянок СОК

або припинення права власності на земельні ділянки і права користування ними та містить сукупність відомостей і документів про місце розташування та правовий режим цих ділянок, їх оцінку, класифікацію земель, кількісну та якісну характеристику, розподіл серед власників землі та землекористувачів. Реаліями сьогодення є те, що здійснення земельної реформи, розвиток багатукладної економіки, формування різних підприємницьких структур, передача землі у власність громадян пов'язані з процесом утворення великої кількості земельних ділянок через їх парцеляцію. В цих умовах зростає значення державного управління земельними ресурсами, ефективність якого багато в чому залежить від земельно-кадастрових даних, зокрема від створення системи обліку кількості земель. Поступово трансформується і ставлення до землі. Вона визначається товаром майбутнього земельного ринку, а тому все більшої ваги набуває питання вартісної оцінки земель, яка з теоретичного простору переходить до площини практичного навантаження, стаючи життєво необхідною для економіки держави. Однією з передумов запровадження ефектив-

ної системи облікових робіт є широке застосування сучасних і інформаційних технологій, в основному у рамках програми створення автоматизованої системи ведення обліку кількості земель.

Висновки. Сьогодні використання землі в Україні є платним. Земельний податок є обов'язковим платежем, що справляється із юридичних і фізичних осіб за користування земельними ділянками. Плата за земельну ділянку СОК справляється у вигляді земельного податку або орендної плати, що визначається залежно від грошової оцінки земель. Розмір податку за земельні ділянки, грошову оцінку яких не встановлено, визначається відповідно до законодавства України. Справляння земельного податку має забезпечити: рівноправний розвиток всіх форм власності господарств на землі; вирівнювання економічних умов виробництва на землях різної якості; стимулювання власників землі і землекористувачів; забезпечення надходження грошей у бюджети рад для реалізації програм охорони і покращення земель, джерелами плати за землю повинен бути прибуток власників і землекористувачів.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України від 17 липня 1997 р. (в редакції Закону від 20.11.2012 № 5495-VI) / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 39. – Ст. 261.
2. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо оподаткування неприбуткових організацій: Закон України від 17.07.2015 № 652-VIII [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/652-19>
3. Про оцінку земель: Закон України від 11.12.2003 № 1378-IV [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>
4. Податковий Кодекс України: Затверджений Верховною радою України № 2755-VI від 02 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна рада України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
5. Єгорова Ю. Справляння земельного податку з членів кооперативу / Ю. Єгорова // Агробізнес сьогодні [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.agro-business.com.ua/pytannia-bukhgalteriii/3793-spravliannia-zemel'nogo-podatku-z-chleniv-kooperatyvu.html>
6. Бухгалтерський облік у виробничих та агросервісних кооперативах [підручник] / За заг. ред. В.Я. Плаксієнка / Плаксієнка В.Я., Мармуль Л.О., Камінська Т.Г., Маренич Т.Г., Гордієнко М.І., Павлова Г.Є., Скрипник С.В. Ільчак О.В. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 448 с.
7. Лупенко Ю.О. Розвиток сільських територій України : [посібник для голів сільських і селищних рад] / Ю.О. Лупенко, М.І. Пугачов, О.Г. Булавка. – К. : ННЦ ІАЕ, 2012. – 130 с.
8. Шворах А. Способи і методи консолідації земель сільськогосподарського призначення / А. Шворах, Т. Євсюков // Економіст. «Економіка природокористування». – № 8. – 2014 р. – С. 44-48.