

Розроблено Комітетом зі стандартів та практики бухгалтерського обліку ФПБАУ

Погоджено Радою ФПБАУ

Роз'яснення

від 05.02.2019р. №3

Посилання:

Цивільний кодекс України № 435-IV від 16.01.2003 (далі – ЦКУ)

Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 (далі -ПКУ)

Земельний кодекс України № 2768-III від 25.10.2001 (далі –ЗКУ)

Закон України «Про оренду землі» № 161-XIV від 06.10.1998 (далі - Закон про оренду землі)

Типовий договір оренди землі, затверджений Постановою КМУ № 220 від 03.03.2004 (далі – Типовий договір)

МСФЗ 16 «Оренда» (далі – МСФЗ 16)

Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (далі – ФПБАУ).

Загальна характеристика проблеми

МСФЗ 16 встановлює принципи визнання, оцінки, подання оренди та розкриття інформації про неї.

Відповідно до пп.14.1.136 ПКУ орендна плата за землі державної та комунальної власності - обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. Стаття 288 ПКУ визначає платника орендної плати, об'єкт оподаткування, та особливості визначення її розміру.

Враховуючи те, що порядок внесення орендної плати за землі державної та комунальної власності регулюється в тому числі податковим законодавством, у підприємства, яке складає фінансову звітність за МСФЗ, виникає таке запитання:

Чи застосовується МСФЗ 16 «Оренда» до договорів оренди земельних ділянок державної та комунальної власності?

Позиція

МСФЗ «Оренда» має застосовуватися до договорів оренди земельних ділянок державної та комунальної власності, адже всі умови, необхідні для його застосування в даному випадку дотримуються.

Обґрунтування

МСФЗ 16 визначає оренду як договір, або частину договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію.

Згідно статті 759 ЦКУ за договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк.

Тобто визначення по суті ідентичні.

Укладання договорів оренди землі в Україні регламентується ЗКУ (стаття 93) та Законом про оренду землі. Договори оренди землі укладаються з використання Типового договору, який містить більшість юридичних вимог, які законодавчо встановлені для оренди всіх типів земельних угідь, будь-якого цільового призначення, яка здається в оренду орендодавцями з різним юридичним статусом.

Окремих особливих умов щодо форми договору для орендодавців – органів державної влади та місцевого самоврядування законом не встановлено. Як показує практика, саме такий договір і використовується місцевими органами влади.

Для обґрунтування позиції розглянуто ключові параметри договору оренди згідно МСФЗ 16 (параграфів 9 та Б9–Б31) та проаналізовано їх дотримання у Типовому договорі.

Параметр 1. Актив має бути ідентифікованим (параграф 9 та п.Б13 МСФЗ 16).

Відповідно до статті 15 Закону про оренду землі об'єкт оренди включає наступні характеристики: кадастровий номер, місце розташування та розмір земельної ділянки.

Ці ж параметри є у п.1-7 Типового договору.

Отже принцип ідентифікації повністю дотримано.

Параметр 2. Іншій особі переться право отримувати практично всі економічні вигоди від використання такого активу (п.Б21 МСФЗ 16).

Стаття 25 Закону про оренду землі надає орендарю право *самостійно господарювати* на землі з дотриманням умов договору оренди, отримуючи від того продукцію і доходи. Для цього за письмовою згодою орендодавця він може зводити в установленому законодавством порядку жилі, виробничі, культурно-побутові та інші будівлі і споруди, будувати меліоративні споруди та закладати багаторічні насадження, якщо бачить у тому економічну доцільність. Розділ «Інші права та обов'язки сторін» Типового договору, де в п.30 зазначаються права орендаря, містить пряме посилання на необхідність дотримання вимог *Закону про оренду землі*. Крім того, орендареві забезпечується захист його права на орендовану земельну ділянку нарівні із захистом права власності (ст.27 *Закону про оренду землі*).

Отже, параметр дотримано.

Параметр 3. Особа отримує право визначати спосіб використання активу виходячи з його властивостей (п.Б24 МСФЗ 16).

Пункт Б25 МСФЗ 16 стверджує, що клієнт має право керувати, як і з якою метою актив використовується, якщо у межах визначеного договором свого права користування він може змінювати, як і з якою метою актив використовується протягом усього періоду оренди. Прикладами таких прав є:

- права змінювати тип продукції, яка випускається за допомогою даного активу;
- права змінювати час випуску продукції;
- права змінювати місце випуску продукції; та
- права змінювати рішення про те, чи випускати продукцію, чи ні, а якщо випускати – то скільки.

Як було зазначено у коментарі до параметру 2, орендар має право самостійно господарювати на орендованій землі, тобто визначати спосіб використання ділянки в межах її цільового призначення.

Крім того, задля реалізації передбачених законом та договором прав орендаря на самостійне господарювання, стаття 24 Закону про оренду землі зобов'язує орендодавця не

вчиняти дій, які б перешкоджали орендареві користуватися орендованою земельною ділянкою.

Тобто параметр 3 дотримано.

Параметр 4. Користування активом є платним (параграф 27 МСФЗ 16).

В Україні розмір, умови і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди (стаття 21 Закону про оренду землі).

При оренді земельних ділянок державної та комунальної власності ПКУ встановлюються ряд додаткових умов, що стосуються орендної плати (статті 286-288), які містяться також і у пунктах 9-11 Типового договору:

- орендна плата не може бути меншою за розмір земельного податку і вищою від 12% нормативної оцінки землі;
- плата за суборенду земельних ділянок не може перевищувати орендної плати;
- орендар щороку станом на 1 січня розраховує і до 20 лютого поточного року (а при бажанні – помісячно до 20 числа) подає до податкового органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію;
- при зміні розміру орендованої ділянки подавати уточнюючі декларації;
- сплата орендної плати суб'єктами підприємницької діяльності здійснюється щомісяця протягом 30 календарних днів після звітного місяця.

Тобто земельне та податкове законодавство визначає, що користування земельними ділянками державної та комунальної власності в Україні є платним.

Параметр 4 дотримано.

Параметр 5. Актив передається на чітко визначений строк (параграф 18 та п.Б34 МСФЗ 16).

Статтею 19 Закону про оренду землі визначено, що строк дії договору оренди землі визначається за згодою сторін, але не може перевищувати 50 років. Строк дії оренди визначається в п. 8 Типового договору.

Отже, параметр 5 дотримано.

Таким чином, всі ключові параметри виконуються, тому МСФЗ 16 має застосовуватися до операцій з оренди земельних ділянок державної та комунальної власності.

Увага!

ФПБАУ не приймає та не несе жодної відповідальності за будь-які втрати чи збитки, що можуть виникнути в результаті дій або бездіяльності будь-якої особи в результаті використання матеріалів цієї публікації.