

## **ВІДОБРАЖЕННЯ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ РЕЧОВИХ ПРАВ НА ЧУЖЕ МАЙНО: СУПЕРФІЦІЙ, СЕРВІТУТ, ЕМФІТЕВЗИС**

*В статті досліджено особливості правового регулювання речових прав на чуже майно та визначено порядок їх відображення в бухгалтерському обліку та звітності*

**Постановка проблеми.** На даному етапі економічного розвитку в Україні пошвидко господарські відносини, пов'язані із землею, яка виступає об'єктом продажу, оренди, застави, внеску до пайового чи статутного капіталу, міни, приватизації. В наведених ситуаціях земля виступає об'єктом права власності і теорія і практика обліку визначила методику бухгалтерського обліку. Проте при будівництві будівельні компанії не рідко стикаються із нестандартними ситуаціями, коли виникає потреба у використанні частини неналежної їм ділянки для проїзду, розміщення будівельного устаткування, прокладання комунікацій і т.д., що викликає необхідність отримання законних підстав для використання чужих земельних ділянок. Таким чином, розвиток ринку землі та нерухомості обумовлює виникнення нових форм правовідносин щодо забезпечення потреб особистості у користуванні земельними ресурсами, об'єктами нерухомості, у ефективному та раціональному здійсненні своїх прав власника.

Серед таких форм особливий інтерес становлять речові права на чуже майно: сервітут, емфітевзис і суперфіцій, адже це відносно нові правові форми в Україні. Методика відображення в обліку яких ще несформована, хоча правове регулювання речових прав на чуже майно висвітлено в Розділі II Цивільного кодексу України, що набрав чинності ще з 1-го січня 2004 року (далі – ЦКУ). Український вчений О.М. Петрук зазначає відсутність уніфікації в “бухгалтерському” та цивільному законодавстві і, як наслідок, неможливість вірного відображення в бухгалтерському обліку всіх фактів та подій за їх правовою оцінкою [3, с. 284]. Речові права надають володільцеві можливість безпосереднього впливу на річ, яка виступає об'єктом відповідних прав. А отже перебуває під його контролем та може приносити прибуток. Правоволоділець має виключне право порядкувати річчю, проте обсяг такого права може бути різним: абсолютний впливає з права власності (в цьому випадку значення має спосіб набуття права власності: є воно первинним чи похідним); обмежений – пов'язаний із встановленням права на чужі речі.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Сучасні дослідження здебільшого лише побічно зачіпають суттєві питання земельного сервітутного права та їх облікового відображення. Це праці представників бухгалтерського обліку та контролю Я.М. Бойченко, О.М. Петрук, З.В. Задорожний та праці цивільно-правового спрямування: О.В. Копилова, В. Курдиновського, Р.І. Марусенко, О.О. Михайленко, О.А. Підпригори, І.Ф. Севрюгової.

**Мета дослідження** полягає у визначенні порядку відображення в бухгалтерському обліку та звітності речових прав на чуже майно (суперфіцій, сервітут, емфітевзис) та витрат пов'язаних із їх отриманням та використанням.

**Виклад основного матеріалу.** Речові права на чуже майно виникли ще за часів римської імперії про що свідчать письмові пам'ятки римського права. Сервітутом називали абсолютне за характером захисту право користування чужою річчю. Найдавнішими є сільські предіальні сервітутути. Першими з'явилися такі життєво важливі для сільського господарства сервітутути, як:

- 1) право проходу через чужу ділянку;
- 2) право проходу і прогону худоби через чужу ділянку;
- 3) право проходу, прогону худоби і проїзду возом;
- 4) право провести воду з ділянки сусіда на свою землю.

Децо пізніше, зі зростанням міста Риму, з'явилися міські предіальні сервітутути, першим з яких певно був “servitus cloacae mittendae” – право провести через чужу ділянку нечистоти зі свого двору в більшу міську клоаку [1].

Ситуація децо змінилася після появи у II ст. до н.е. персональних сервітутів, тобто таких, що пов'язані не з певною річчю, а належать певній особі.

Загалом, у період принципату сервітут трактується як речове право користування чужою річчю в одному або кількох відношеннях.

Захист здійснювався за допомогою “actio confessoria”: сервітуарій міг вимагати від будь-якої особи не перешкоджати йому здійснювати сервітутні права. Протилежним йому був “actio negatoria”, за допомогою якого власник міг доводити, що річ вільна від сервітутів. “Emphyteusis, jus in agro vectigali” (емфітевзис). Формування цього інституту в римському праві зумовлено прагненням перетворити необроблені великі наділи землі в продуктивні сільськогосподарські угіддя. Отож, емфітевзис – довгострокове, відчужуване й успадковуване право користування чужою землею сільськогосподарського призначення. “Superficies”: за загальним правилом все, пов'язане з землею, належало власнику землі. Так поступово сформувався суперфіцій – довгострокове, відчужуване й успадковуване право користування чужою землею для забудови [2].

В статті 395 ЦКУ визначено невичерпний перелік видів речових прав на чуже майно серед них щодо нерухомого майна виділяють:

1) право володіння та користування чужою земельною ділянкою, іншим нерухомим майном (сервітут);

2) право користування земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб (емфітевзис);

3) право забудови земельної ділянки (суперфіцій).

Процес перерозподілу земель і укрупнення земельних ділянок, пов'язаний із проблемою доступу до об'єктів загального користування, правовим механізмом вирішення, виступає право земельного сервітуту, яке перше своє законодавче визначення отримало у Земельному кодексі України від 25.10.2001 р., що набрав чинності 1.01.2002 р. (далі – ЗКУ).

**Сервітут** (за законодавством деяких правових систем “сусідські права” або “речові обтяження”) – право користування чужою річчю, зокрема чужою земельною ділянкою чи іншим нерухомим майном. Virізняють земельні (предіальні) та особисті (персональні) сервітути (ст. 410 ЦКУ).

Земельний сервітут встановлюється на користь власника (володільця) домінуючої (панівної) земельної ділянки, що через природні чи інші властивості має певні недоліки, який забезпечує задоволення своїх інтересів щодо експлуатації, обслуговування такої земельної ділянки шляхом обмеженого платного чи безоплатного користування сусідньою (обслуговуючою) земельною ділянкою (ст. 98 ЗКУ).

Встановлення земельного сервітуту не повинно призводити до обмеження власника відповідної обслуговуючої земельної ділянки в будь-якій з його правомочностей щодо володіння, користування, розпорядження землею. Питання платності або безплатності земельного сервітуту залежить від власника (землекористувача) обслуговуючої земельної ділянки, якщо інше не передбачено законом [10].

За загальним правилом земельні ділянки, щодо яких встановлюється земельний сервітут, повинні бути сусідніми, проте не обов'язково з'єднаними між собою, тобто можуть і не мати спільної межі (ч. 2 ст. 404 ЦКУ).

Право земельного сервітуту є титульним правом (пов'язане із легалізованими в законному порядку правами власності чи користування) і, відповідно, тривалим (довгостроковим чи безстроковим) і неподільним (в разі поділу ділянки сервітутне право зберігається).

Невичерпний перелік видів земельних сервітутів визначено в ст. 99 ЗКУ, ст. 404 ЦКУ та інших актах законодавства земельних сервітутів; серед земельних сервітутів вирізняють міські та сільські.

**Особистий сервітут** – це довічне (якщо не визначено інакше) право користування чужою річчю конкретно визначеної особи, що не може бути відчуженим чи успадкованим та зберігається за такою особою в разі зміни власника відповідного майна. До особистих сервітутів, зокрема, належить узуфрукт – особисте право проживання в чужому будинку чи в його частині.

Підставами для встановлення сервітуту є: договір, що укладається із дотриманням вимог закону чи рішення суду.

Якщо встановлення земельного сервітуту призвело до обмеження прав власника (користувача) обслуговуючої земельної ділянки, через що він зазнав певної шкоди, така шкода підлягає відшкодуванню в повному обсязі в порядку, передбаченому законодавством.

Вичерпний перелік підстав для припинення дій земельних сервітутів визначено в ст. 102 ЗКУ, проте наявність таких підстав не означає автоматичного припинення дії сервітутного права, а виступає лише підставою для скасування державної реєстрації земельного сервітуту. Дія земельного сервітуту припиняється виключно після скасування державної реєстрації.

**Суперфіцій** – це речове довгострокове (або безстрокове), спадкове та відчужуване право на зведення будівлі (промислових, побутових, соціально-культурних, житлових, інших споруд) і користування нею на чужій (найчастіше міській) земельній ділянці, що виникає на підставі договору або заповіту (ст. 413 ЦКУ). У поєднанні із ч. 2 ст. 417 ЦКУ правовою підставою також є рішення суду.

Договором може бути визначений обсяг здійснення власником земельної ділянки його права володіння і користування нею, при цьому перехід права власності на земельну ділянку до іншої особи не впливає на обсяг права власника будівлі (споруди) щодо користування земельною ділянкою (ч. 2 ст. 414 ЦКУ) повинно бути чітко зазначено, що об'єктом відказу є право користування земельною ділянкою для забудови.

Право власності на будівлю, на відміну від класичного принципу “будівля наслідуює землю”, в українському законодавстві визнається за землекористувачем земельної ділянки, що передана йому для забудови (ч. 2 ст. 415 ЦКУ). Право користування останньою він здійснює відповідно до її цільового призначення та в обсязі, встановленому договором. У разі відчуження будівлі (споруди) відбувається перехід права власності на будівлі (споруди), а також перехід права суперфіцію (ч. 3 ст. 415 ЦКУ). Треба відрізнити договір відчуження права суперфіцію від договору встановлення суперфіцію.

За умовами договору володілець суперфіції (суперфіціарій) здійснює виплату власнику земельної ділянки плати за користування нею (поземельної ренти), інші платежі, встановлені законом (ч. 4 ст. 415 ЦКУ), а за умов, визначених у ч. 1 ст. 414 ЦКУ, частку від доходу землекористувача.

Суперфіцій може припинятися й за інших підстав, встановлених законом, або за рішенням суду (ст. 416 ЦКУ). До інших підстав, встановлених законом, належать підстави, визначені у ст. 119 ЗКУ.

**Емфітевзис** – це довгострокове (або безстрокове), відчужуване та успадковуване речове право на чуже майно, що полягає в платному чи безоплатному володінні, користуванні чужою земельною ділянкою для сільськогосподарських потреб з метою отримання плодів і доходів від неї (ст. 407 ЦКУ). Землекористувач користується земельною ділянкою в повному обсязі з обов'язком ефективного її використання відповідно до цільового призначення, підвищення родючості із застосуванням природоохоронних технологій виробництва, з правом зміни характеру земельної ділянки за умови відмови від дій, які можуть призвести до погіршення її стану та екологічної ситуації (ч. 3 ст. 410 ЦКУ) [10].

Відповідно до ч. 3 ст. 125 ЗКУ предметом договору емфітевзису є конкретна земельна ділянка, на яку встановлюється обмежене речове право відповідно до абсолютного права власності, на відміну від договору оренди, за яким, крім земельної ділянки, предметом договору може бути земельна частка (пай).

Стороною за договором про встановлення емфітевзису виступає власник відповідної земельної ділянки. Якщо договір укладено на невизначений термін, кожна зі сторін може відмовитися від договору, завчасно не менш як за один рік попередивши про це другу сторону (ч. 2 ст. 408 ЦКУ).

Договір емфітевзису є платним, якщо не передбачено іншого. Класичний емфітевзис передбачає укладання договору ренти, за яким емфітевт здійснює виплату ренти (у грошовій чи натуральній формі) власникові земельної ділянки, а також виплату податків.

Право користування може бути відчужено землекористувачем у будь-який незаборонений законом спосіб або бути об'єктом застави, якщо інше не встановлено законом, за умови дотримання вимог ч. 2, 3 ст. 411 ЦКУ. Власник земельної ділянки має право на одержання відсотків від ціни продажу (вартості права), встановлених договором (ч. 5 ст. 411 ЦКУ).

Отже, коли будівельне підприємство одним із перерахованих вище шляхів на свою користь отримує речове право на чуже майно яке надається йому на основі платності та строковості чи постійному праві користування виникають ряд витрат та майнових прав пов'язаних із використанням даних

сервітутів, що вимагають їх облікового відображення. Відповідно до визначень наведених в ЦКУ сервітут, суперфіцій, емфітевзис не є орендою і відповідно вимагає облікової оцінки, та відображенню на рахунках бухгалтерського обліку як особливий об'єкт. Проте практики бухгалтерського обліку відображають в складі оренди хоча договір оренди при отриманні прав на чуже майно не укладається [4].

Право земельного сервітуту виникає після його державної реєстрації в порядку, встановленому для державної реєстрації прав на земельну ділянку відповідно до Закону України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень”. Проте, як свідчить практика, досить часто з моменту укладання договору до отримання державного акту минає певний час і протягом цього часу особа не може скористатися отриманим правом в повній мірі, що підтверджує відмінність речових прав на чуже майно (суперфіцій, сервітут, емфітевзис) від оренди, за якою право користування набувається після укладання договору.

На нашу думку речове право на чуже майно потрібно відображати в складі нематеріальних активів на субрахунок 122 “Право на користування майном”. Адже нематеріальний актив згідно П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” це немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований. Зважаючи на те що, речове право на чуже майно здійснюється на основі договору чи рішення суду та підлягає обов'язковій реєстрації в державних органах із зазначенням отримувача даних прав таким чином закріплюється право (яке не має матеріальної форми) на користування майном, а відповідно ідентифікується як нематеріальний актив.

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена. Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням.

Відповідно до вимог П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” первісна вартість придбаного нематеріального активу складається з ціни (вартості) придбання (крім отриманих торговельних знижок), мита, непрямих податків, що не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з його

придбанням та доведенням до стану, у якому він придатний для використання за призначенням. При отриманні речового права на користування чужим майном може встановлюватися плата одноразова плата чи плата частинами протягом терміну на який надається дане право. Проте, можливі випадки, коли дане право надається безкоштовно, тоді необхідно відображати за справедливою вартістю на дату отримання.

На речові права на чуже майно, які відображаються в обліку як нематеріальні активи, може нараховуватися амортизація якщо визначено строк корисного використання, як приклад комунікації що підводяться до будинку мають визначений термін експлуатації чи тимчасові під'їзди до об'єкту будівництва.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають відповідно до вимог П(С)БО 8 "Нематеріальні активи". До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів, або строку на який надається дане право. Такими активами може бути право забудови чужої земельної ділянки, право добросовісного заволодіння чужою будівлею.

В звітності інформацію про речові права на чуже майно необхідно відображати в Балансі (ф. №1) рядок 010, 011, 012 та в Примітках до річної фінансової звітності (ф. №5) рядки 020 у відповідності до існуючих вимог складання та подання фінансової звітності. Слід зазначити, що встановлення земельного сервітуту не веде власника земельної ділянки, щодо якої встановлено земельний сервітут, до позбавлення прав володіння, користування та розпорядження нею а отже не є можливим відображення в обліку в складі основних засобів (п. 2 ст. 98 ЗКУ).

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Речові права на чуже майно як особливий об'єкт бухгалтерського обліку вимагає внесення змін до положень стандартів бухгалтерського обліку в частині уточнення переліку нематеріальних об'єктів, які стосуються прав на майно та порядку їх використання, що дасть змогу в податкових розрахунках визнавати операції з речовими правами на чуже майно що посвідчені державними актами не як товарні операції, а як операції із необоротними активами що відповідає їх економіко-правовій суті. Адже згідно податкового законодавства на операції з товарами повинні оподатковуватись ПДВ, і відповідно на них нараховувати податкові зобов'язання власнику земельної ділянки. Такий порядок обліку речових прав на чуже майно, на нашу думку, надасть можливість достовірно відображати фінансово-господарський стан підприємства.

## ЛІТЕРАТУРА:

1. *Азаревич Д.* Система римского права. Университетский курс. Том 1. – СПб.: Типография А.С. Суворина, 1887. – 487 с. [Електронний ресурс]: [//http://vsepravo.narod.ru/49.htm](http://vsepravo.narod.ru/49.htm)
2. *Новицкий И.Б.* Римское право. Учебник для вузов. – М.: ИКД ЗЕРЦАЛО-М, 2002. Раздел 2.: [Електронний ресурс]: [//http://vsepravo.narod.ru/49.htm](http://vsepravo.narod.ru/49.htm)
3. *Петрук О.М.* Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420с.
4. *Бойченко Я.* Земельные сервитуты: правовые основы, учет и налогообложение Строительный учет № 2 (13) 2008г.: [Електронний ресурс]: [//http://msu.com.ua](http://msu.com.ua)
5. Закон України “Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень” від 1.07.2004 р. № 1852-IV // Землевпорядний вісник. – 2004. – № 3. – с. 45-55.
6. Земельний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-III // Землевпорядкування. – 2001. – № 4. – с. 47-107.
7. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-IV // ВВР України. – 2003. – № 40-44. – 356 с.
8. Про затвердження форм державного акта на право власності на земельну ділянку та державного акта на право постійного користування земельною ділянкою: Постанова Кабінету Міністрів України від 2 квітня 2002 р. № 449 [Електронний ресурс]: [//http://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)
9. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 “Нематеріальні активи”. Наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 № 242 [Електронний ресурс]: [//http://zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua)
10. Що ж таке: сервітут, емфітевзис, суперфіції [Електронний ресурс]: [//http://www.flas.com.ua/resource.php](http://www.flas.com.ua/resource.php)