

УДК 7.11.14

© 2015

*Л.Я. Новаковський,
академік НААН,
доктор економічних наук*

*Національна академія
аграрних наук України*

ПРОБЛЕМИ МЕТОДИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ НОРМАТИВНОЇ ГРОШОВОЇ ОЦІНКИ ЗЕМЕЛЬ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ

Мета. Дослідити проблеми методичного забезпечення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення. **Методи.** Аналіз, синтез, узагальнення. **Результати.** Розглянуто методичні підходи до визначення показників нормативного рентного доходу, проблеми розроблення сучасної методики оцінки земель та її індексації. **Висновки.** Запропоновано способи вдосконалення методичних положень щодо оцінки сільськогосподарських земель, застосування матеріалів бонітування ґрунтів, принципів капіталізації рентного доходу, індексації оцінки.

Ключові слова: землі сільськогосподарського призначення, плата за землю, грошова оцінка земель, нормативи рентного доходу, індексація грошової оцінки земель.

Платність землекористування була запроваджена у 1992 р. з метою формування джерела коштів для фінансування заходів з раціонального використання та охорони земель, підвищення родючості ґрунтів, проведення земельної реформи, ведення кадастру, здійснення землеустрою та моніторингу земель, розвитку інфраструктури населених пунктів. Законом України «Про плату за землю» від 3 липня 1992 р. встановлено ставки земельного податку за категоріями земель та порядок його обчислення і сплати; розмір, умови і строки внесення орендної плати, розподіл та використання коштів, одержаних від плати за землю [2].

Для проведення грошової оцінки земель, передбаченої згаданим законом, Уряд у березні 1995 р. затвердив Методику грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів [6], а в травні 1997р. — Методику грошової оцінки земель несільськогосподарського призначення (крім населених пунктів). Ця грошова оцінка пізніше була названа нормативною, на відміну від експертної грошової оцінки земельних ділянок, яка використовується за здійснення цивільно-правових угод.

Як відомо, нормативна грошова оцінка

застосовується для визначення розміру земельного податку; орендної плати за земельні ділянки; втрат сільськогосподарського і лісогосподарського виробництва, а також за розробки показників і механізмів економічного стимулювання раціонального землекористування. Її роль у регуляторній політиці можна проілюструвати тим, що на підставі цієї оцінки до бюджету щороку надходить 13 млрд грн коштів від плати за землю, а орендна плата громадянам — власникам земельних паїв сягає 12,5 млрд грн за рік [9].

Нормативна грошова оцінка земель сільськогосподарського призначення проведена у країні лише раз — у липні 1995 р., тоді як за законом протягом 20 років, що минули, ми мали тричі (через 5–7 років) поновлювати оцінку.

Врожайність зернових культур і рівень виробничих затрат за період 1980–1986 рр., що бралися для економічної оцінки земель, результати якої стали базою для встановлення показників нормативної грошової оцінки у 1995 р., не є адекватними сучасним умовам. Дані щодо ефективності сільськогосподарського виробництва за 1986–1990 рр. не відповідають сучасним ринковим умовам ведення сільського господарства і також є застарілими.

Слід зауважити, що сутність нормативної грошової оцінки земель полягає в тому, щоб за визначення рентного доходу від використання землі застосовувати не реальну, а середню нормальну, тобто нормативну (еталонну) величину врожаю та рівня виробничих витрат для земель конкретних агровиробничих груп і природно-сільськогосподарських районів країни, що не передбачалося чинною методикою. Саме тому Законом України «Про оцінку земель» від 11 грудня 2003 р. передбачено, що нормативна грошова оцінка — це капіталізований рентний дохід із земельної ділянки, що визначений за встановленими і затвердженими нормативами [3].

Показники середньорічного рентного доходу встановлено для земель промисловості, транспорту, зв'язку, енергетики, оборони по кожній із областей. Для земель природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного та історико-культурного призначення встановлено значення нормативного середньорічного ефекту від використання згаданих земель, а також коефіцієнти, що враховують їх цінність у межах кожної з областей, узбережжя морів, гірських та передгірських частин територій. Нормативний середньорічний економічний ефект від вирощування деревини лісових земель встановлено для адміністративних областей Полісся та Лісостепу, а середні річні планові виробничі витрати з урахуванням господарської цінності ґрунтів — для областей Степу [1]. Лише для категорії земель сільськогосподарського призначення показники нормативного рентного доходу у розрізі адміністративно-територіальних одиниць і природно-сільськогосподарських районів досі не встановлено і не затверджено.

У 2008 р. Інститут аграрної економіки НААН розробив нові методичні підходи до визначення нормативної грошової оцінки земель, а ННЦ «Інститут ґрунтознавства і агрохімії імені О.Н. Соколовського» — Методику встановлення грошової оцінки ґрунтів орних земель. У Національному університеті біоресурсів і природокористування України в 2012 р. розроблено проект методики нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення і запропоновано показники рентного доходу у розрізі областей та природно-сільськогосподарських районів. Однак до цього часу нової Методики грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення Урядом не затверджено.

Президія Національної академії аграрних наук України з огляду на положення Коаліційної

угоди фракцій Верховної Ради, схваленої у грудні 2014 р., щодо необхідності завершення робіт з розроблення зазначеної методики утворила 3 вересня 2015 р. експертну групу з відомих науковців, які досліджують питання грошової оцінки земель. Експертною групою здійснено аналіз цих методик і підготовлено відповідні пропозиції. Вони були обговорені на засіданні круглого столу 11 листопада 2015 р. за участі керівників органів виконавчої влади, місцевого самоврядування та громадських організацій, вчених академічних наукових установ і вищих навчальних закладів, працівників землевпорядної служби країни [5].

Учасники круглого столу засвідчили, що досі ми маємо завершеного методичного документа, який відповідав би науковим засадам формування грошової оцінки земель, вимогам законодавства, був зрозумілим, апробованим і простим у застосуванні. Якщо виходити із положень Закону про оцінку земель, то зазначеним вимогам найбільшою мірою відповідають напрацювання авторського колективу Національного університету біоресурсів і природокористування України, яким було запропоновано показники капіталізованого рентного доходу по кожному природно-сільськогосподарському району країни для кожного із видів сільськогосподарських угідь, а також для несільськогосподарських угідь загалом, величини рентного доходу ріллі у АР Крим, областях, містах Києві та Севастополі. Однак і в цій методиці значна частина методичних підходів є спірними (розрахунки нормативу рентного доходу на підставі перевищення рівня рентабельності сільського господарства над загальним рівнем по економіці, коригування нормативів на рівень урожайності в середньому по областях, зміна показників рентного доходу у 2014 р. без належного обґрунтування, запровадження коефіцієнтів розвиненості інфраструктури тощо), викликає сумнів, що обраховані показники можна вважати нормативними.

Порушено усталене положення щодо впливу природної родючості на рівень грошової оцінки, внаслідок чого згідно з цією методикою землі Полісся (з бідними дерново-підзолистими ґрунтами) одержали вищу оцінку, ніж землі Лісостепу та Степу з чорноземними ґрунтами. 1 га ріллі Житомирської області з найнижчим середнім по Україні показником бонітування ґрунтів — 27 балів має грошову оцінку 29,6 тис. грн, а орних земель Харківської області — відповідно 52 бали та 22,3 тис. грн.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України від 31.10.2011 р. №1185 з 1 січня 2012 р. запроваджено коефіцієнт 1,756 до грошової оцінки орних земель. Причому співвідношення, що існувало протягом 15 років між рівнями нормативної грошової оцінки ріллі, багаторічних насаджень, сіножатей та пасовищ, було безпідставно змінено, оскільки підвищення грошової оцінки проведено лише для орних земель. У розрахунку на 1 га оцінка багаторічних насаджень порівняно з ріллею зменшилася на 33,7 тис. грн, сіножатей — на 4,5, пасовищ — на 2,7 тис. грн. Співвідношення між рівнями оцінки порівняно з орними землями (100%) у відсотках зменшилося: багаторічних насаджень — з 373 до 212, сіножатей — з 49 до 28, пасовищ — з 30 до 17.

Таке спотворення наслідків раніше здійсненої оцінки нівелює роль бонітування ґрунтів, з урахуванням якого визначалися показники оцінки всіх сільськогосподарських угідь і співвідношення оцінки за видами угідь, природно-сільськогосподарськими районами.

Посилання на те, що ефективність використання багаторічних насаджень і кормових угідь є досить низькою, що галузі тваринництва та садівництва, які використовують кормові угіддя і сади, так і не відновили економічні показники, а тому їх оцінка має залишатися на тому самому рівні, що була раніше, не витримує критики. Прикро, що це нове, спотворене співвідношення оцінок приймається надалі вже як база нової методики.

Зазначене зумовлює зменшення надходжень до бюджету від плати за землю у 2015 р. (з урахуванням чинних нині ставок земельного податку та орендної плати) на 0,6 млрд грн.

Серйозною вадою згаданої методики, яка вперше була оприлюднена на веб-сайті Держземагентства України у грудні 2012 р. і повторно оприлюднювалася у 2013 та 2014 рр., а Держгеокадастром — у червні 2015 р., є те, що по суті вона повторювала попередні напрацювання, не враховувала зауважень і пропозицій наукових установ Національної академії аграрних наук та інших організацій і, що особливо важливо, не апробувалася у регіонах країни.

Незважаючи на згадані недоліки, проект цієї методики 19 листопада 2015 р. знову оприлюднено для обговорення на веб-сайті Держгеокадастру з незначними змінами, які не покращують методику, як і попередні

варіанти (2012 і наступних років) [7].

Ученими ННЦ «Інститут, аграрної економіки» разом з ННЦ «Інститут агрохімії та ґрунтознавства імені О.Н. Соколовського» опрацьовано новий методичний підхід до визначення показників нормативної грошової оцінки земель, який ґрунтується на нормативній (природній) врожайності зернових культур (без кукурудзи) та нормативних виробничих витратах на їх вирощування (за технологічними картами).

За нормативну врожайність зернових культур береться врожайність, одержана на агропромислових групах ґрунтів завдяки її природній родючості без добрив. Для цього використовуються багаторічні дані польових дослідів, які проводяться Агрохімічною службою і Географічною мережею польових дослідів, розміщених на основних типах ґрунтів. З 1991 року досліді проводяться дослідними станціями і науковими інститутами НААН (зокрема лабораторією ННЦ «Інститут ґрунтознавства та агрохімії імені О.Н. Соколовського»).

Нормативні виробничі витрати на вирощування зернових культур визначаються за сучасною технологією. Вони формуються на основі постійних витрат, які не залежать від рівня продуктивності земель, а також змінних витрат, величина яких залежить від урожайності зерна і соломи. До них додаються загальнопромислові та загальногосподарські витрати.

Нині такий методичний підхід з використанням нормативних величин урожайності (за природною родючістю) і виробничих витрат (за технологічними картами) вважається найприйнятнішим.

Однак завершеної методики за цим методичним підходом не запропоновано. Не розраховано показники нормативів рентного доходу, які мають затверджуватися Урядом, а також, як і в попередній Методиці, підходи не апробовані в експертному середовищі та в регіонах країни.

В ННЦ «Інститут ґрунтознавства та агрохімії імені О.Н. Соколовського» запропоновано методичний підхід до грошової оцінки сільськогосподарських земель, за допомогою якої ґрунт можна оцінити як найважливіший ресурс для виробництва продукції й одночасно оцінити його екологічне значення. На думку вчених інституту, оцінка може бути фундаментальною чи базовою. Базова оцінка має бути вищою, ніж ринкова, тобто та,

що визначається «попитом — пропозицією». Вона не повинна залежати від соціально-економічних умов розвитку країни, а має слугувати для досягнення довгострокових цілей планування, прогнозування, раціонального використання й охорони земельних ресурсів.

Розрахунок грошової оцінки земельної ділянки здійснюється через врахування 3-х складових: а) вартості гумусу; б) вартості доступних елементів живлення, що містяться в ґрунті; в) вартості природного біологічного потенціалу продуктивних земель (біопродуктивності).

Об'єктами досліджень виступають 40 основних типів ґрунтів України, виділених на ґрунтовій карті масштабу 1:1500000. Розрахунки проведено із залученням вибірок з бази даних «Властивості ґрунтів України», створеної у лабораторії геоєкофізики ґрунтів інституту, яка налічує понад 2500 ґрунтових розрізів.

Вартість 1 га ріллі в середньому по адміністративних областях, згідно із зазначеним методичним підходом, коливається (в доларах США) від 5750 — у Херсонській області до 9472 — у Київській, а в середньому по Україні сягає 5980.

Хоча згаданий методичний підхід і не пов'язується із законодавчою вимогою про встановлення нормативної грошової оцінки земель через капіталізацію нормативного рентного доходу із земельної ділянки, запропоновані показники вартості орних земель можуть бути застосовані за обчислення втрат сільськогосподарського та лісогосподарського виробництва, пов'язаних із вилученням відповідних угідь для несільськогосподарських потреб. Особливо це стосується втрат, спричинених обмеженням прав власників земельних ділянок, погіршенням якості земель внаслідок порушення ґрунтового покриву за проведення будівельних робіт, зняття родючого шару ґрунту тощо.

Отже, наявні методичні підходи та методики потребують доопрацювання, методологічного узгодження ряду положень, апробації нормативів рентного доходу в регіонах, обговорення єдиної методики, що має бути опрацьована у відповідних наукових установах, міністерствах і відомствах, в Аграрному союзі та Асоціації фермерів і приватних землевласників.

Основною проблемою доопрацювання методичних підходів і формування єдиної методики є встановлення науково обґрунтованих нормативів рентного доходу на різних

агровиробничих групах ґрунтів і за природно-сільськогосподарськими районами та застосування показника капіталізації рентного доходу.

Згідно з грошовою оцінкою 1995 р., за середньорічної врожайності зернових без кукурудзи 31,5 ц/га та середньорічних виробничих затрат на вирощування зерна 303 крб. з 1 га загальний рентний дохід становив 9 ц зерна з гектара. У сучасних умовах, навіть за врожайності 37,4 ц/га у 2014р., він не набагато зріс. Збільшення ціни реалізації зернових культур без кукурудзи за 1996–2014 рр. з 16,0 грн/ц до 185,9 грн/ц, або в 11,6 раза, безперечно, істотно позначилося на рівні рентного доходу у грошовому вираженні. Однак за згаданий період (1996–2014 рр.) витрати на вирощування зернових (без кукурудзи) зросли з 189,8 до 4105,2 грн/га, або в 21,6 раза. Необроблене зростання цін на промислову продукцію та зниження рівня цін на сільськогосподарську продукцію спотворюють дані щодо ефективності виробництва сільськогосподарських культур і не повною мірою можуть характеризувати величини рентного доходу взагалі, а нормативного тим більше.

Сумнівним є застосування облікової ставки Національного банку України для здійснення капіталізації нормативного рентного доходу, оскільки вона коливається залежно від економічного стану країни. У період розроблення методики, запропонованої НУБіП України у 2012 р., облікова ставка НБУ становила 7,75%. На її підставі грошову оцінку 1 га орних земель було визначено у розмірі 21,8 тис. грн. Нині згадана ставка становить 27%. Отже, нормативна грошова оцінка ріллі має становити 6,3 тис. грн/га, тобто зменшитись у 3,5 раза. Однак за оприлюдненою Держгеокадастром методикою 19 листопада 2015 р. зазначена оцінка, навпаки, зросла, чого не можна пояснити.

За встановлення рівня показників нормативного рентного доходу повною мірою мають бути застосовані дані бонітування ґрунтів, що проведено в Україні одночасно на всій території за єдиною методикою і застосовується нині для оцінки земель, визначення втрат сільськогосподарського виробництва.

При цьому не можуть безпідставно змінюватися співвідношення між оцінками земель різних природно-сільськогосподарських районів, агровиробничих груп ґрунтів, а також між

видами сільськогосподарських угідь (рілля, перелоги, багаторічні насадження, сіножаті, пасовища), оскільки вони обраховувалися відповідно до апробованих показників бонітування ґрунтів. Зміни, якщо їх потрібно вносити, мають базуватися на достовірній інформації, а не на припущеннях окремих авторів щодо змін якості угідь, а також щодо їх фактичного використання. Якщо, наприклад, перевести до складу перелогів якісь конкретні ділянки ріллі, які по кілька років не використовувалися для посівів за екологічних або інших вимог, то це жодним чином не означає, що їх нормативна оцінка має зменшуватися. З огляду на це слід відновити спотворене з 1 січня 2012 р. співвідношення між оцінками ріллі та інших сільськогосподарських угідь, зумовлене збільшенням рівня грошової оцінки орних земель у 1,756 раза.

На окрему увагу заслуговує проблема індексації нормативної грошової оцінки земель. Закон «Про плату за землю» від 3 липня 1992 р. встановив необхідність проведення грошової оцінки землі, але не передбачив її індексації. Законом від 22 грудня 1999 р. №1344–XIV внесено доповнення до ст. 23 Закону «Про плату за землю», згідно з яким «грошова оцінка земельної ділянки щороку станом на 1 січня уточнюється на коефіцієнт індексації, порядок проведення якої затверджується Кабінетом Міністрів України».

Кабінет Міністрів постановою від 12.05.2000 р. № 783 станом на 1 січня 2000 р. установив коефіцієнти індексації на рівні 2,07 для оцінки земель сільськогосподарського призначення; 2,04 — для земель населених пунктів, частини інших земель несільськогосподарського призначення; 1,20 — для земель під водою, природоохоронного, оздоровчого, рекреаційного призначення, лісових земель за межами населених пунктів.

Визначено, що надалі оцінка індексується станом на 1 січня поточного року на коефіцієнт середньорічного індексу інфляції року, за результатами якого проводиться індексація.

Коефіцієнти індексації (2,07; 2,04; 1,20), що встановлені зазначеною постановою, охоплюють період 1996–1999 рр. і базуються на добутках індексів інфляції за відповідні роки. Хоч за загальним правилом, «закон не має зворотної сили», на підставі Закону України від 22 грудня 1999 р. здійснено збільшення грошової оцінки земель за попередній період [11]. Слід наголосити, що у разі, коли значення індексу інфляції не перевищує

одиниці, індексація оцінки земель згідно із зазначеною постановою Уряду не провадиться.

У зв'язку з втратою чинності цією постановою Уряду з 31.01.2011 р. питання індексації нормативної грошової оцінки земель регулюється Податковим кодексом України (ст. 289). Визначено, що величина коефіцієнта індексації нормативної грошової оцінки розраховується за індексом споживчих цін за попередній рік [10].

За період з 1996 по 2014 р. кумулятивне значення коефіцієнта індексації оцінки земель становить 3,997. Причому за 2003, 2004, 2006 роки оцінка не індексувалася зовсім, хоча індекси інфляції за ці роки становили відповідно 108,2; 112,3; 111,6%. За 2010, 2011, 2013 роки, коли індекси інфляції також перевищували одиниці (відповідно 109,1; 104,6; 100,5), рівень оцінки індексувався з коефіцієнтом і становив 1,0. Отже, встановити логіку за такими діями державних органів щодо індексації та оцінки земель вкрай складно.

За 2014 р. індекс інфляції становив 124,9%, з огляду на це нормативну грошову оцінку земель збільшено в 1,25 раза [4]. Крім того, за постановою Кабінету Міністрів України, з 1 січня 2012 р., як зазначалося, грошову оцінку орних земель збільшено в 1,756 раза у зв'язку зі зростанням цін на зерно. Отже, станом на 1 січня 2015 р. рівень нормативної грошової оцінки орних земель у країні збільшено до 702%, а інших земель, зокрема й несільськогосподарського призначення, — до 400%.

За 10 місяців 2015 р. індекс споживчих цін на товари та послуги (індекс інфляції) становить 139,5%. Якщо за рік він збережеться на тому ж рівні, то станом на 1 січня 2016 р. нормативну грошову оцінку земель доведеться збільшувати ще майже в 1,4 раза. Середня оцінка 1 гектара орних земель становитиме тоді 36 тис. грн; тобто збільшиться за 2 роки на 15 тис. грн з га, або в 1,7 раза.

Зазначені темпи зростання рівня нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення складно обґрунтувати і ще складніше пояснити. Безперечно, що у грошовому вираженні оцінка сільськогосподарських земель зростатиме залежно від динаміки реалізаційних цін на сільськогосподарську продукцію, ефективності господарювання, стану облаштування сільських територій, зростання рівня інвестиційної привабливості землекористування тощо. Однак таке зростання рівня рентного доходу як

основи грошової оцінки земель неможливе за такий короткий період.

Як уже згадувалося, оцінка індексується за показником індексу споживчих цін на товари та послуги (індекс інфляції). Це показник, який характеризує зміни загального рівня цін на товари і послуги, що призначені населенню для невиробничого споживання. До них належать: продовольчі товари; одяг і взуття; житло та комунальні послуги; побутова техніка й предмети домашнього вжитку; охорона здоров'я; транспорт і зв'язок; відпочинок, освіта, ресторани, готелі тощо.

А який же стосунок індекс інфляції має до рівня оцінки земель? Деякі автори пояснюють, що таким чином буцімто компенсується частина витрат населення на придбання товарів і послуг, з огляду на зростання цін на них, через зростання рівня орендної плати за їх землю. Однак з індексацією оцінки зростає і величина земельного податку із земель населення, що передаються в оренду. Оскільки триває дія мораторію на купівлю-продаж земель сільськогосподарського призначення, ці землі не перебувають у стані обороту, тобто вони не беруть участі у здійсненні цивільно-правових угод. Купівля та продаж громадянами земельних ділянок для ведення садівництва, будівництва та обслуговування житлового будинку і господарських будівель

(присадибна ділянка), що відбуваються на засадах ринкових відносин, обкладаються відповідними податками.

Загалом же замість індексації заробітних плат, пенсій та інших виплат населенню державою з огляду на зростання в країні рівня інфляції держава щороку збільшує тьгар плати за землю. Запроваджений принцип: що вищий рівень інфляції в країні, то вища оцінка землі — позбавлений будь-якої логіки і потребує негайного перегляду. Соціальне невдоволення і спротив населення, дрібного і середнього бізнесу в Києві, Львові, Миколаєві та інших містах, а також серед фермерів й орендарів сільськогосподарських земель, що пов'язані з щорічним зростанням оцінки земель, потребують вжиття відповідних заходів і зміни правового поля.

Оцінка земель, що зазначається в законі, має переглядатися й поновлюватися через 5–7 років, залишаючись незмінною протягом 5- або 7-річного періоду. Ставки ж податку, орендної плати за належного обґрунтування можуть змінюватися. Якщо щороку одночасно зі зростанням інфляції зростатиме й оцінка землі, то потреби в розробленні Методики нормативної грошової оцінки земель не буде зовсім. Отже, процес земельного оподаткування в сучасних умовах потребує належного наукового забезпечення й удосконалення.

Бібліографія

1. *Довідник із землеустрою*; за ред. Л.Я. Новаковського. — 4-те вид., перероб. і доп. — К.: Аграр. наука, 2015. — 492 с.
2. *Закон України «Про плату за землю»*//Земельне законодавство України. — К.: Урожай, 2002. — Кн. 1. — С. 304.
3. *Закон України «Про оцінку земель»*. Новітнє земельне законодавство України: зб. нормативних актів. — Донецьк: Донеччина, 2006. — С. 56.
4. *Індекс інфляції (Україна) 2000–2015*. [Електр. ресурс]. — Режим доступу: index.minfin.com.ua
5. *Матеріали до Круглого столу «Методичне забезпечення нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення»* [Електр. ресурс]. — Режим доступу: naas.gov.ua
6. *Методика грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 23.03.1995 р. № 213*. Земельне законодавство України. — К.: Урожай, 2002. — Кн. 2. — С. 36.
7. *Методика нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення (проект)*. [Електр. ресурс]. — Режим доступу: land.gov.ua
8. *Методичні основи грошової оцінки земель в Україні: Навчальний посібник*/Ю.Ф. Дехтяренко, М.Г. Лихогруд, Ю.М. Манцевич, Ю.М. Палеха. — К.: Профі, 2007. — 624 с.
9. *Новаковська І.О.* Основи економіки землекористування/І.О. Новаковська. — К.: ВЦ «Просвіта», 2013. — 224 с.
10. *Податковий кодекс України (ВВР, 2011, № 13–14, 15–16, № 17, ст. 112)*.
11. *Постанова Кабінету Міністрів України від 12.05.2000 р. № 783/Земельне законодавство України*. — К.: Урожай, 2002. — Кн. 2. — С. 159.
12. *Постанова Кабінету Міністрів України від 31.10.2011 р. № 1185*. [Електр. ресурс]. — Режим доступу: zakon5.rada.gov.ua/go/1185-2011.

Надійшла 26.08.2015.