

Арендная плата за землю до подписания договора аренды: некоторые особенности

Компания (плательщик налога на прибыль на общих основаниях) приобрела нежилые помещения, при этом договор аренды земельного участка для обслуживания указанных нежилых помещений заключается спустя несколько месяцев.

1. Возможно ли внесение в договор аренды изменений, в результате которых положения об уплате арендных платежей будут иметь обратную силу во времени (т.е. будут являться действительными с момента фактического начала пользования земельным участком и до подписания договора)?

2. Является ли возможным в таком случае отнесение к валовым расходам суммы арендных платежей за предыдущие периоды?

1. Общие положения об аренде земли

Основными нормативными актами Украины, регулирующими правоотношения по аренде земли в Украине, являются Гражданский кодекс Украины (далее – ГКУ), Земельный кодекс Украины (далее – ЗКУ) и Закон Украины от 06.10.98 г. № 161-ХІV «Об аренде земли» (далее – Закон об аренде).

Согласно Закону об аренде **под арендой земли понимается** основанное на договоре срочное платное владение и пользование земельным участком, необходимым арендатору для осуществления предпринимательской и иных видов деятельности. Таким образом, для возникновения арендных правоотношений, по общему правилу, необходимо заключение договора аренды.

Статья 13 данного Закона определяет, что **договор аренды земли** – это договор, по которому арендодатель обязан передать арендатору земельный участок во владение и пользование на определенный срок, а арендатор обязан использовать земельный участок в соответствии с условиями договора и требованиями земельного законодательства.

Действующее законодательство предусматривает, что договор аренды земельного участка заключается **в письменной форме** и по желанию одной из его сторон **может быть нотариально удостоверен**. При этом такой договор должен заключаться в соответствии с типовой формой, которая утверждается Кабинетом Министров Украины. Согласно требованиям ст. 18 Закона об аренде договор вступает в силу после его **государственной регистрации**.

При этом Закон об аренде не содержит норм, которые позволяют или, наоборот, запрещают распространять отдельные его положения на отношения между сторонами договора, возникшие до его заключения. Однако в соответствии со ст. 631 ГКУ стороны могут установить, что условия договора применяются и к отношениям между ними, возникшими до заключения такого договора. Кроме того, ст. 3 указанного Кодекса предусматривает, что одним из принципов

гражданского законодательства Украины является свобода договора.

Статьей 120 ЗКУ установлено, что если здание или сооружение размещены на земельном участке, переданном в пользование, то в случае их отчуждения к приобретателю переходит право пользования той частью земельного участка, на которой они размещены, и частью участка, которая необходима для их обслуживания. Таким образом, если данная компания фактически пользовалась земельным участком **после приобретения нежилых помещений**, а местный совет **принял решение** о разработке проекта отвода земельного участка для передачи его в аренду, считаем, что **стороны могли заключить договор аренды** (или внести соответствующие изменения в него) свободно и на свое усмотрение, при этом предварительно согласовав в нем определенные условия относительно распространения положений об уплате арендной платы на период до заключения договора. В то же время обращаем внимание, что такие изменения, для того чтобы вступить в силу, также должны быть соответствующим образом зарегистрированы.

Несмотря на то, что приведенная выше **позиция является неоднозначной**, существует судебная практика, поддерживающая ее (постановление Высшего хозяйственного суда Украины от 12.10.06 г. № 43 12пд).

Выводы:

1. Распространение положений договора аренды (в части уплаты арендных платежей) на периоды «фактического» пользования до заключения договора аренды земельного участка путем внесения изменений в договор аренды, с точки зрения гражданского законодательства, является возможным.

2. Указанные изменения также должны быть соответствующим образом зарегистрированы, как и сам договор аренды.

2.**Налоговые вопросы**

В соответствии с действующим законодательством использование земли в Украине является платным. Согласно статье 2 Закона Украины от 03.07.92 г.

№ 2535-XII «О плате за землю» (далее – Закон о плате за землю) плата за землю взимается в виде земельного налога или арендной платы.

Законом Украины от 25.06.91 г. № 1251-XII «О системе налогообложения» (далее – Закон о системе налогообложения) определено, что одним из видов общегосударственных налогов является плата за землю (земельный налог, а также арендная плата за земельные участки государственной и коммунальной собственности). Соответственно, вопросы уплаты земельного налога, а также арендной платы за земельные участки государственной и коммунальной собственности, не могут регулироваться гражданским законодательством Украины, а определяются законодательством о налогообложении. В связи с этим обращаем внимание, что выводы, сделанные выше как гражданско-правовые, не могут экстраполироваться на налоговые вопросы, рассмотренные в этой части консультации.

Анализ действующего законодательства позволяет сделать вывод, что арендная плата вносится только при наличии действующего договора аренды (т.е. право на аренду земельного участка возникает только после заключения договора аренды и его государственной регистрации), в остальных же случаях уплачивается земельный налог. Норма статьи 15 Закона о плате за землю устанавливает обязанность пользователя земельного участка оплатить пользование даже в случае отсутствия оформленных документов на земельный участок (за так называемое «фактическое пользование»).

В соответствии со статьей 14 Закона о плате за землю плательщики земельного налога, а также арендной платы за земельные участки государственной или коммунальной собственности (кроме граждан) самостоятельно исчисляют сумму земельного налога и арендной платы ежегодно по состоянию на 1 января и до 1 февраля текущего года представляют соответствующему органу государственной налоговой службы по местонахождению земельного участка налоговую декларацию на текущий год по форме, установленной центральным налоговым органом, с разбивкой годовой суммы равными частями по месяцам. Представление такой декларации освобождает от обязанности представлять ежемесячные декларации. Плательщик налогов имеет право представлять ежемесячно новую отчетную налоговую декларацию, что не освобождает его от обязанности представлять налоговую декларацию до 1 февраля текущего года, в том числе по новоотведенным участкам, что не освобождает от обязанности представлять налоговую

декларацию в течение месяца со дня возникновения права на новоотведенный участок, в течение 20 календарных дней месяца, следующего за отчетным.

Что касается уплаты земельного налога, то действующее законодательство по данному вопросу определяет следующее.

Налоговое обязательство по земельному налогу, а также по арендной плате за земли государственной и коммунальной собственности, определенное в новой налоговой декларации, в том числе и за новоотведенные земельные участки, уплачивается собственниками и землепользователями земельных участков по местонахождению земельного участка за базовый налоговый (отчетный) период, который равен календарному месяцу, ежемесячно в течение 30 календарных дней, следующих после последнего календарного дня текущего (налогового) периода.

Таким образом, в течение месяца со дня возникновения у Компании права на пользование земельным участком (в том числе «фактического» права), такая Компания должна была представить декларацию в соответствующий налоговый орган, а также ежемесячно в течение 30 календарных дней, следующих после последнего календарного дня текущего (налогового) периода, уплачивать земельный налог.

Разъяснения законодательства главным налоговым ведомством, касающиеся вопросов платы за землю, также указывают на то, что в случае перехода прав на земельный участок в связи с приобретением в собственность здания или сооружения (по статье 120 ЗКУ), плата за землю должна вноситься со дня возникновения права собственности на здание или сооружение (письма ГНАУ от 17.12.03 г. № 6398/B/17-0515 и от 17.12.03 г. № 6397/C/17-0515). Аналогичное разрешение вопроса предлагает Высший Хозяйственный Суд Украины в своих письмах от 07.02.2000 г. № 01-8/48 и от 16.11.01 г. № 01-8/1228.

Кроме того, судебная практика в аналогичных случаях идет таким путем: фактически пользуясь земельным участком, пользователь обязан уплачивать земельный налог, ожидая пока с ним будет заключен договор аренды земли (постановления Высшего хозяйственного суда Украины от 25.10.07 г., дело № 43/399 и от 07.04.05 г., дело №7/204-А).

Таким образом, арендная плата (в понимании ее как налога) может начисляться только после заключения договора аренды и его государственной регистрации. До этого момента собственник зданий и сооружений, находящихся на земельном участке, обязан оплачивать пользование земельным участком в форме земельного налога.

Что касается уплаты арендных платежей, предусмотренных изменениями к договору аренды, которые рассмотрены в предыдущем разделе статьи (т.е. платежи за фактическое пользование землей до подписания договора аренды), то считаем, что их нельзя рассматривать как плату за землю в понимании

Закона о системе налогообложения. Соответственно, с компании не снимается обязанность по уплате земельного налога и представлению соответствующей отчетности до вступления в силу договора аренды.

В соответствии с пп. 5.2.5 Закона Украины от 28.12.94 г. № 334/94-ВР «О налогообложении прибыли предприятий» в состав валовых расходов относятся суммы внесенных (начисленных) налогов, сборов (обязательных платежей), установленных Законом о системе налогообложения, за исключением некоторых определенных сборов.

Плата за землю (в частности, арендная плата за земельные участки государственной и коммунальной собственности) относится к общегосударственным налогам, соответственно, может относиться на валовые расходы при условии, что она уплачивается за периоды пользования землей с момента государственной регистрации договора аренды. Возможность отнесения платежей по договору аренды за периоды пользования землей до вступления договора в силу к валовым расходам является весьма спорной, поскольку суть этого платежа остается неясной. С одной стороны, как и указывалось выше, он не может быть рассмотрен как плата за землю. С другой стороны, его сложно рассматривать и как иную компенсацию стоимости товаров (работ, услуг), поскольку иные услуги, за исключением услуги пользования землей, по договору аренды не предоставляются. Таким образом, применение общей нормы, предусмотренной п. 5.1 указанного Закона, не считаем достаточной аргументацией для защиты интересов данной Компании.

Несмотря на то, что нам на практике **известны случаи**, когда заключается договор аренды земельного участка, и положения об уплате арендной платы распространяются на предыдущие, до момента заключения такого договора аренды, временные периоды. При этом результаты проведения налоговых проверок и судебная практика по таким вопросам, к сожалению, нам неизвестны. Судьбу потенциального спора с налоговыми органами нельзя предвидеть на данном этапе, а ожидание того, что налоговые органы могут не выявить нарушение в силу различных причин, считаем необоснованным.

Кроме того, следует обратить внимание, что Законом Украины от 21.12.2000 г. № 2181-III «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» предусмотрена следующая ответственность, которая может быть применена **за нарушение налогового законодательства по вопросам внесения платы за землю:**

- штраф в размере 10 нмдг за каждое непредставление или задержку в представлении налоговой декларации;

- штраф в размере 10% неуплаченного налогового обязательства (5% в случае, если плательщик выявит и уплатит налоговое обязательство до проверки налоговых органов самостоятельно);

- пеня в размере 120% годовых учетной ставки НБУ на сумму налогового долга и штрафных санкций (не уплачивается, если обязательство было уплачено до проверки налоговых органов, но при условии предоставления деклараций).

Действующее налоговое законодательство предусматривает, что налогоплательщик до проведения налоговой проверки может сам выявить нарушения налогового законодательства и погасить налоговые обязательства с учетом штрафных санкций. Как видно из приведенных выше размеров штрафов, в случае выявления налоговых нарушений налоговой проверкой, а не самим налогоплательщиком, суммы штрафных санкций несколько выше.

Выводы:

1. Обязанность по внесению платы за пользование землей (в форме земельного налога или арендной платы) является требованием законодательства и не может не выполняться.

2. В случае фактического пользования землей до заключения договора аренды за указанный период также необходимо уплачивать земельный налог.

3. Как в случае уплаты земельного налога, так и в случае внесения арендной платы за землю необходимо предоставлять налоговые декларации.

4. Суммы, внесенные в качестве арендной платы по договору аренды за период «фактического» пользования землей до вступления договора аренды в силу, могут быть рассмотрены налоговыми органами с фискальной точки зрения, с соответствующим доначислением обязательства по уплате земельного налога и определением штрафных санкций.

5. Отнесение в состав валовых расходов сумм, уплаченных по арендному договору за временные периоды до вступления в силу договора аренды, может быть оспорено налоговыми органами.

6. Действующее налоговое законодательство предусматривает, что плательщик до проведения налоговой проверки может сам выявить нарушения налогового законодательства и погасить налоговые обязательства с учетом штрафных санкций. Размеры штрафов в случае выявления налоговых нарушений в результате налоговой проверки иные, нежели суммы штрафных санкций, начисляемых при выявлении нарушений самим налогоплательщиком.

Николай ДОЛЕНКО
партнер ЮК «КПД Консалтинг»