

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»

Орендна плата за землю до підписання договору оренди: деякі особливості

Компанія (платник податку на прибуток на загальних умовах) придбала нежилі приміщення, при цьому договір оренди земельної ділянки для обслуговування вказаних нежилых приміщень укладається через декілька місяців.

1. Чи можливе внесення в договір оренди змін, в результаті яких положення про сплату орендних платежів матимуть зворотну силу в часі (тобто будуть дійсними з моменту фактичного початку користування земельною ділянкою і до підписання договору)?

2. Чи є можливим у такому разі віднесення до валових витрат суми орендних платежів за попередні періоди?

1. Загальні положення про оренду землі

Основними нормативними актами України, що регулюють правовідносини з оренди землі в Україні, є Цивільний кодекс України (далі - ЦКУ), Земельний кодекс України (далі - ЗКУ) і Закон України від 06.10.98 р. № 161-ХІV «Про оренду землі» (далі - Закон про оренду).

Згідно Закону про оренду під **орендою землі розуміється** засноване на договорі строкове платне володіння і користування земельною ділянкою, необхідною орендареві для проведення підприємницької та інших видів діяльності. Таким чином, для виникнення орендних правовідносин, за загальним правилом, необхідне укладення договору оренди.

Стаття 13 даного Закону визначає, що **договір оренди землі** - це договір, за яким орендодавець зобов'язаний передати орендареві земельну ділянку у володіння і користування на певний строк, а орендар зобов'язаний використовувати земельну ділянку відповідно до умов договору та вимог земельного законодавства.

Чинне законодавство передбачає, що договір оренди земельної ділянки укладається **у письмовій формі** і за бажанням однієї із його сторін **може бути посвідчений нотаріально**. При цьому такий договір повинен укладатися відповідно до типової форми, яка затверджується Кабінетом Міністрів України. Згідно вимогам ст. 18 Закону про оренду договір набирає чинності після його державної **реєстрації**.

При цьому Закон про оренду не містить норм, які дозволяють або, навпаки, забороняють поширювати окремі його положення на відносини між сторонами договору, що виникли до його укладання. Проте відповідно до ст. 631 ЦКУ сторони можуть встановити, що умови договору застосовуються і до відносин між ними, які виникли до укладення такого договору. Крім того, ст. 3 вказаного Кодексу передбачає, що одним

із принципів цивільного законодавства України є свобода договору.

Статтю 120 ЗКУ встановлено, що якщо будівля або споруда розміщені на земельній ділянці, наданій у користування, то в разі їх відчуження до набувача переходить право користування тією частиною земельної ділянки, на якій вони розміщені, та частиною ділянки, яка необхідна для їх обслуговування. Таким чином, якщо дана Компанія фактично користувалася земельною ділянкою **після придбання нежилых приміщень**, а місцева рада **ухвалила рішення** про розробку проекту відведення земельної ділянки для передачі її в оренду, вважаємо, що **сторони могли укласти договір оренди** (або внести відповідні зміни до нього) вільно і на свій розсуд, при цьому попередньо погодивши в ньому певні умови щодо розповсюдження положень про внесення орендної плати на період до укладення договору. В той же час звертаємо увагу, що такі зміни, для того, щоб набрати чинності, також повинні бути відповідним чином зареєстровані.

Не дивлячись на те, що наведена вище **позиція є неоднозначною**, існує судова практика, що підтримує її (Постанова Вищого господарського суду України від 12.10.06 р. № 43/12пд).

Висновки:

1. Розповсюдження положень договору оренди (у частині сплати орендних платежів) на період «фактичного» користування до укладення договору оренди земельної ділянки шляхом внесення змін до договору оренди, з погляду цивільного законодавства, є можливим.

2. Вказані зміни також повинні бути відповідним чином зареєстровані, як і сам договір оренди.

2. Податкові питання

Відповідно до чинного законодавства використання землі в Україні є платним. Згідно статті 2 Закону Ук-

раїни від 03.07.92 р. № 2535-XII «Про плату за землю» (далі - Закон про плату за землю) плата за землю справляється у вигляді земельного податку або орендної плати.

Законом України від 25.06.91 р. № 1251-XII «Про систему оподаткування» (далі - Закон про систему оподаткування) визначено, що одним із видів загальнодержавних податків є плата за землю (земельний податок, а також орендна плата за земельні ділянки державної та комунальної власності). Відповідно, питання сплати земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, не можуть регулюватися цивільним законодавством України, а визначаються законодавством про оподаткування. У зв'язку з цим звертаємо увагу, що висновки, зроблені вище як цивільно-правові, не можуть екстраполюватися на податкові питання, розглянуті в цій частині консультації.

Аналіз чинного законодавства дозволяє зробити висновок, що орендна плата вноситься тільки за наявності чинного договору оренди (тобто право на оренду земельної ділянки виникає тільки після укладення договору оренди та його державної реєстрації), в решті ж випадків сплачується земельний податок. Норма статті 15 Закону про плату за землю встановлює обов'язок користувача земельної ділянки сплатити користування навіть у разі відсутності оформлених документів на земельну ділянку (за так зване «фактичне користування»).

Відповідно до статті 14 Закону про плату за землю платники земельного податку, а також орендної плати за земельні ділянки державної або комунальної власності (крім громадян) самостійно обчислюють суму земельного податку та орендної плати щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою центральним податковим органом, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. Платник податків має право подавати щомісячно нову звітну податкову декларацію, що не звільняє його від обов'язку подання податкової декларації до 1 лютого поточного року, у тому числі і за нововідведені ділянки, що не звільняє від обов'язку подання податкової декларації протягом місяця з дня виникнення права на нововідведену ділянку, протягом 20 календарних днів місяця наступного за звітним.

Що стосується сплати земельного податку, то чинне законодавство з даного питання визначає наступне.

Податкове зобов'язання із земельного податку, а також з орендної плати за землі державної та комунальної власності, визначене в новій податковій дек-

ларації, у тому числі й за нововідведені земельні ділянки, сплачується власниками та землекористувачами земельних ділянок за місцезнаходженням земельної ділянки за базовий податковий (звітний) період, що дорівнює календарному місяцю, щомісячно протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду.

Таким чином, протягом місяця з дня виникнення у Компанії права на користування земельною ділянкою (зокрема «фактичного» права), така Компанія повинна була подати декларацію у відповідний податковий орган, а також щомісяця протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду, сплачувати земельний податок.

Роз'яснення законодавства головним податковим відомством, що стосуються питань плати за землю, також указують на те, що у разі переходу прав на земельну ділянку у зв'язку з придбанням у власність будівлі або споруди (за ст. 120 ЗКУ), платня за землю повинна вноситися з дня виникнення права власності на будівлю або споруду (листи ДПАУ від 17.12.03 р. № 6398/В/17-0515 і від 17.12.03 р. № 6397/С/17-0515). Аналогічне розв'язання питання пропонує Вищий господарський суд України в своїх листах від 07.02.2000 р. № 01-8/48 і від 16.11.01 р. № 01-8/1228.

Крім того, судова практика в аналогічних випадках йде таким шляхом: фактично користуючись земельною ділянкою, користувач зобов'язаний сплачувати земельний податок, чекаючи доки з ним буде укладено договір оренди землі (постанови Вищого господарського суду України від 25.10.07 р., справа № 43/399 і від 07.04.05 р., справа №7/204-А).

Таким чином, орендна плата (у розумінні її як податку) може нараховуватися тільки після укладення договору оренди та його державної реєстрації. До цього моменту власник будівель і споруд, що знаходяться на земельній ділянці, зобов'язаний оплачувати користування земельною ділянкою у формі земельного податку.

Щодо сплати орендних платежів, передбачених змінами до договору оренди, які розглянуто в попередньому розділі статті (тобто платежі за «фактичне» користування землею до підписання договору оренди), то вважаємо, що їх не можна розглядати як плату за землю в розумінні Закону про систему оподаткування. Відповідно, з Компанії не знімається обов'язок зі сплати земельного податку та подання відповідної звітності до набрання чинності договором оренди.

Відповідно до пп. 5.2.5 Закону України від 28.12.94 р. № 334/94-ВР «Про оподаткування прибутку підприємств» до складу валових витрат належать суми внесених (нарахованих) податків, зборів (обов'язкових платежів), встановлених Законом про систему оподаткування, за винятком деяких визначених зборів.

Плата за землю (зокрема, орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності) належить до загальнодержавних податків, відповідно, може бути віднесена на валові витрати за умови, що вона сплачується за періоди користування землею з моменту державної реєстрації договору оренди. Можливість віднесення платежів за договором оренди за періоди користування землею до набрання чинності договором до валових витрат є вельми спірною, оскільки суть цього платежу залишається неясною. З одного боку, як і вказувалося вище, він не може бути розглянутий як плата за землю. З іншого боку, його складно розглядати і як іншу компенсацію вартості товарів (робіт, послуг), оскільки інші послуги, за винятком послуги користування землею, за договором оренди не надаються. Таким чином, застосування загальної норми, передбаченої п. 5.1 вказаного Закону, не вважаємо достатнім аргументуванням для захисту інтересів даної Компанії.

Не дивлячись на те, що нам на практиці **відомі випадки**, коли укладається договір оренди земельної ділянки, і положення про сплату орендної плати розповсюджуються на попередні, до моменту укладення такого договору оренди, строкові періоди. При цьому результати проведення податкових перевірок і судова практика з таких питань, на жаль, нам невідомі. Долю потенційного спору з податковими органами не можна передбачити на даному етапі, а очікування того, що податкові органи можуть не виявити порушення через різні причини, вважаємо необґрунтованим.

Крім того, слід звернути увагу, що Законом України від 21.12.2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами» передбачена наступна відповідальність, яка може бути застосована **за порушення податкового законодавства з питань внесення плати за землю**:

- штраф у розмірі 10 нмдг за кожне неподання або затримку в поданні податкової декларації;

- штраф у розмірі 10% несплаченого податкового зобов'язання (5% у випадку, якщо платник виявить і сплатить податкове зобов'язання до перевірки податкових органів самостійно);

- пеня у розмірі 120% річних облікової ставки НБУ на суму податкового боргу і штрафних санкцій

(не сплачується, якщо зобов'язання було сплачено до перевірки податкових органів, але за умови подання декларацій).

Чинне податкове законодавство передбачає, що платник податків до проведення податкової перевірки може сам виявити порушення податкового законодавства і погасити податкові зобов'язання з урахуванням штрафних санкцій. Як видно з наведених вище розмірів штрафів, у разі виявлення податкових порушень податковою перевіркою, а не самим платником податків, суми штрафних санкцій дещо вищий.

Висновки:

1. **Обов'язок з внесення плати за користування землею (у формі земельного податку або орендної плати) є вимогою законодавства і не може не виконуватися.**

2. **У разі фактичного користування землею до укладення договору оренди за вказаний період також необхідно сплачувати земельний податок.**

3. **Як у разі сплати земельного податку, так і у разі внесення орендної плати за землю необхідно подавати податкові декларації.**

4. **Суми, внесені як орендна плата за договором оренди за період «фактичного» користування землею до набрання чинності договором оренди, можуть бути розглянуті податковими органами з фіскального погляду, з відповідним донарахуванням зобов'язання зі сплати земельного податку і визначенням штрафних санкцій.**

5. **Віднесення до складу валових витрат сум, сплачених за орендним договором за строкові періоди до набрання чинності договором оренди, може бути оскаржено податковими органами.**

6. **Чинне податкове законодавство передбачає, що платник до проведення податкової перевірки може сам виявити порушення податкового законодавства і погасити податкові зобов'язання з урахуванням штрафних санкцій. Розміри штрафів у разі виявлення податкових порушень в результаті податкової перевірки інші, ніж суми штрафних санкцій, що нараховуються при виявленні порушень самим платником податків.**

Микола ДОЛЕНКО
партнер
ЮК «КПД Консалтинг»