

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 вищій.

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»