

УДК 336.226.212.1

Е.Н. ВИНИЧЕНКО, кандидат экономических наук, доцент
Днепропетровского университета имени Альфреда Нобеля

ИМПЛЕМЕНТАЦИЯ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АСПЕКТОВ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ПЛАТЫ ЗА ЗЕМЛЮ КОММЕРЧЕСКИМИ ПРЕДПРИЯТИЯМИ

Рассмотрены отдельные проблемы, с которыми сталкиваются землепользователи при осуществлении платы за землю. Установлено, что отсутствуют чёткие правила, разграничивающие плательщиков земельного налога и арендной платы. Предложены мероприятия по усовершенствованию земельного законодательства.

Ключевые слова: землепользователь, налог на землю, арендная плата, договор аренды земли, земельный участок.

Постановка проблемы. Проблема дефицита государственного бюджета подтолкнула государственные контролирующие структуры к поиску новых источников его наполнения. Одним из вероятно возможных, по мнению государственных контролирующих структур, источников является инвентаризация платежей по такому общегосударственному налогу, как плата за землю. По мнению представителей государственных контролирующих структур, бюджет недополучил определённую сумму денежных средств за счёт того, что субъекты хозяйственной деятельности оплачивали данный налог:

– по проиндексированным суммам, определённым договорами аренды с окончательным сроком действия;

– после окончания срока действия договора аренды платили налог на землю, а не арендную плату.

Посредством проведения инвентаризации земельного налога Министерство доходов и сборов надеется провести перерасчёт сумм платы за землю ранее уплаченного в бюджет налога с учётом повышенного коэффициента функционального использования земельного участка и перерасчёта платы за землю с налога на арендную плату.

Анализ последних исследований и публикаций. Ст. 206 Земельного кодекса Украины определено, что использование земли в Украине является платным. В этой связи необходимо разобраться, что представляет собой плата за землю для коммерческих предприятий [2].

Согласно ст. 9 и ст. 14.1.1 Налогового кодекса Украины (НКУ) плата за землю относится к общегосударственным налогам и сборам [3].

Плата за землю взимается либо в форме налога, либо в форме арендных платежей за земельные участки государственной и коммунальной собственности.

Кто из юридических лиц является плательщиком налога на землю, арендной платы за земли государственной и коммунальной собственности?

Несмотря на то, что уже в течение нескольких лет действует Налоговый кодекс Украины, вопросы налогообложения по-прежнему регламентируются также и другими нормативно-законодательными актами. К таким нормативным актам относятся Земельный кодекс Украины, Гражданский кодекс Украины, Закон Украины «О местном самоуправлении», Закон Украины «Об аренде земли», Закон Украины «О государственной регистра-

ции имущественных прав», Закон Украины «Об оценке земли», Постановления КМУ, Письма ГНАУ, а также приравненная к ним Единая база налоговых знаний.

Указанные нормативные акты либо противоречат друг другу, либо не регламентируют отдельные моменты налогообложения, либо о существовании некоторых из них порой даже не догадываешься.

Постановка задачи. В этой связи достаточно спорным является вопрос «как платить за землю в тех случаях, когда старый договор аренды земли уже закончился, а новый находится на стадии заключения?».

Цель статьи. Разобраться в существующих коллизиях современного законодательства, регламентирующего земельные отношения, предложить мероприятия по усовершенствованию налогового и земельного законодательства, которые позволят учётным работникам безошибочно рассчитывать плату за землю на любой стадии деятельности предприятия.

Результаты исследования. В единой базе налоговых знаний присутствует следующий короткий ответ [1]:

– плательщиками земельного налога из числа юридических лиц являются собственники земельных участков, постоянные землепользователи и собственники зданий, сооружений (их части), нежилых помещений (их части) в многоквартирных жилых домах;

– плательщиками арендной платы за земли государственной и коммунальной собственности являются юридические лица, которые заключили с соответствующими органами местного самоуправления или органом исполнительной власти договор аренды земельного участка из земель государственной и коммунальной собственности.

Кроме того, в полном ответе уточнено:

– в ст. 377 Гражданского кодекса Украины обозначено, что лицам, которые получили право собственности на здание, переходит право собственности или право пользования земельным участком

на тех же условиях, что и у предыдущего пользователя. При этом при переходе права собственности на здание, налог на землю оплачивается на общих основаниях с даты государственной регистрации права собственности на недвижимое имущество [9].

Землепользователи – это юридические и физические лица, которым в соответствии с законом даны в пользование земельные участки государственной и коммунальной собственности, в том числе на условиях аренды [3].

В соответствии с ЗКУ юридические лица приобретают право собственности и право пользования земельными участками государственной и коммунальной собственности по решению органов исполнительной власти или органов местного самоуправления в границах их полномочий, определенных ЗКУ, или по результатам аукциона [2].

Приобретение права на землю юридическими лицами осуществляется путём передачи земельных участков в собственность или предоставление их в пользование [2].

НКУ определены плательщики налога на землю, объект налогообложения, база налогообложения, а также ставка налога.

Плательщики налога (ст. 269):

- собственники земельных участков;
- землепользователи.

Объектом налогообложения (ст. 270) являются земельные участки, которые находятся в собственности или пользовании.

База налогообложения (ст. 271) зависит от того, проведена ли нормативная денежная оценка земельного участка.

Ставка налога на земельный участок, нормативная денежная оценка которого проведена, составляет 1% от данной оценки.

Если же нормативная денежная оценка земельного участка не проведена, то базой налогообложения является площадь земельного участка с учётом ставки налога за 1 м. кв. и коэффициента, применяемого в городах Киеве, Симферополе,

Севастополе и городах областного значения [3].

Арендная плата за землю – это платеж, который арендатор вносит арендодателю за пользование земельным участком (НКУ, ст. 288).

Основанием для начисления арендной платы за земельный участок является договор аренды такого земельного участка, заключенный между органами исполнительной власти и субъектом хозяйственной деятельности, в пользовании которого находится данный земельный участок [3].

Размер, форма и сроки внесения арендной платы за землю устанавливаются по соглашению сторон в договоре аренды. Исчисление размера арендной платы за землю осуществляется с учетом индексов инфляции, если иное не предусмотрено договором аренды [6].

Плательщиком арендной платы является арендатор земельного участка.

Согласно ст. 6 Закона Украины «Об аренде земли» арендаторы получают право аренды земельного участка на основании и в порядке, предусмотренном Земельным кодексом Украины, Гражданским кодексом Украины, этим и другими законами Украины, договором аренды земли [6].

Согласно ст. 5 Закона Украины «Об аренде земли» арендаторами земельных участков являются, в частности, юридические лица Украины, которым на основании договора аренды принадлежит право владения и пользования земельным участком [6]. Объектом налогообложения – земля участка, предоставленного в аренду.

Величина арендных платежей определяется договором аренды. Но согласно НКУ (ст. 288) она не может быть меньше трёхкратного размера земельного налога и не может быть больше 12% нормативной денежной оценки земельного участка [3].

Весьма дискуссионным представляется вопрос «как быть, если срок действия старого договора аренды земельного участка уже истёк, при этом изме-

нились условия хозяйствования арендатора, а новый договор находится в стадии заключения?». Ни один существующий нормативно-законодательный акт не даёт определения землепользователя, который не является собственником, не является постоянным землепользователем, не имеет действующего договора аренды. Ни НКУ, ни ЗКУ, ни прочие нормативно-законодательные акты, регулирующие вопросы земельных отношений и платы за землю, не устанавливают правила поведения землепользователя в междоговорной период.

Согласно Закону Украины «Об аренде земли» (ст. 31) договор аренды земли в частности прекращается [6]:

- в случае окончания срока, на который он был заключён;

- получения права собственности на жилой дом, здание или сооружение, которые размещены на арендованном другим лицом земельном участке.

Согласно ст. 33 Закона Украины «Об аренде земли» в случае окончания срока действия договора аренды земли, арендатор, который надлежащим образом выполнял условия договора, имеет преимущественное право перед третьими лицами на возобновление договора аренды, т. е. на заключение договора аренды на новый срок. В этом случае арендатор обязан уведомить об этом арендодателя в срок не позже чем за месяц до истечения срока действующего договора. Для чего необходимо отправить арендодателю письмо-уведомление с проектом дополнительного соглашения [6].

Арендодатель в месячный срок рассматривает письмо-уведомление с проектом дополнительного соглашения, проверяет его на соответствие действующему законодательству, согласует с арендатором и выносит вердикт в виде письма-уведомления арендодателя о принятом им решении.

Если арендатор продолжает пользоваться земельным участком, а в течение месяца со дня окончания срока действия договора от арендодателя не поступило возражений, то договор подлежит возоб-

новлѐнию на тот же срок и на тех же условиях. В этом случае по данному вопросу в обязательном порядке должно быть заключено дополнительное соглашение о возобновлении договора аренды:

– с собственником земельного участка (относительно земли, находящейся в частной собственности);

– с уполномоченным руководителем органа исполнительной власти или органа местного самоуправления без принятия решения органом исполнительной власти или органом местного самоуправления о возобновлении договора аренды земли (относительно земель государственной и коммунальной собственности).

Руководитель органа исполнительной власти или органа местного самоуправления, который уполномочен подписывать дополнительное соглашение к договору аренды земли, определяется решением этого органа.

Дополнительное соглашение по договору аренды о его возобновлении должно быть заключено сторонами в месячный срок в обязательном порядке.

Отказ, а также уклонение от подписания дополнительного соглашения может быть обжаловано в судебном порядке.

В случае изменения границ или целевого назначения участка возобновление договора аренды осуществляется в порядке получения земельного участка на правах аренды, т. е. заключения нового договора аренды.

Согласно ст. 125 ЗКУ право собственности на земельный участок, а также право постоянного использования и право аренды возникают с момента государственной регистрации этих прав [2].

Согласно ст. 5 Закона Украины «Об аренде земли» право аренды подлежит государственной регистрации [6].

Закон Украины «О внесении изменений в Закон Украины «О государственной регистрации имущественных прав на недвижимое имущество...» определяет в качестве недвижимого имущества земельные участки, а также объекты, расположенные на земельных участках, переме-

щение которых невозможно без потери их стоимости. Государственная регистрация прав обязательна и публична, она проводится органом государственной регистрации прав, который обязан предоставлять необходимую информацию о зарегистрированных правах в установленном этим законом порядке. К правам, которые подлежат обязательной государственной регистрации, относится право постоянного использования и право аренды земельного участка.

Таким образом, обязанности по оплате за использование земельного участка, т. е. арендная плата, возникают у арендатора с момента государственной регистрации договора аренды земли.

Учитывая вышесказанное, совершенно логическим представляется следующая последовательность определения суммы платы за землю (рис. 1).

Исходя из сказанного выше, приходим к выводу, что в междоговорной период землепользователю необходимо платить налог на землю по правилам, установленным НКУ.

Однако это не совпадает с мнением Министерства доходов и сборов. В единой базе налоговых знаний данный вопрос был изложен в следующей редакции: если арендатор продолжает пользоваться земельным участком, договор считается возобновлѐнным на тот же срок и на тех же условиях. То есть договор возобновляется автоматически и в междоговорной период необходимо платить арендную плату.

Подобная трактовка противоречит действующему законодательству, так как автоматически отменяет статьи все того же Закона Украины «Об аренде земли» об обязательном заключении дополнительного соглашения к договору аренды земли. И одновременно отменяет нормы целого ряда законов, которыми закреплена обязательная государственная регистрация права аренды земельных участков.

Таким образом, трактовка Закона Украины «Об аренде земли» Министерства доходов и сборов отменяет положения сразу нескольких нормативных актов,

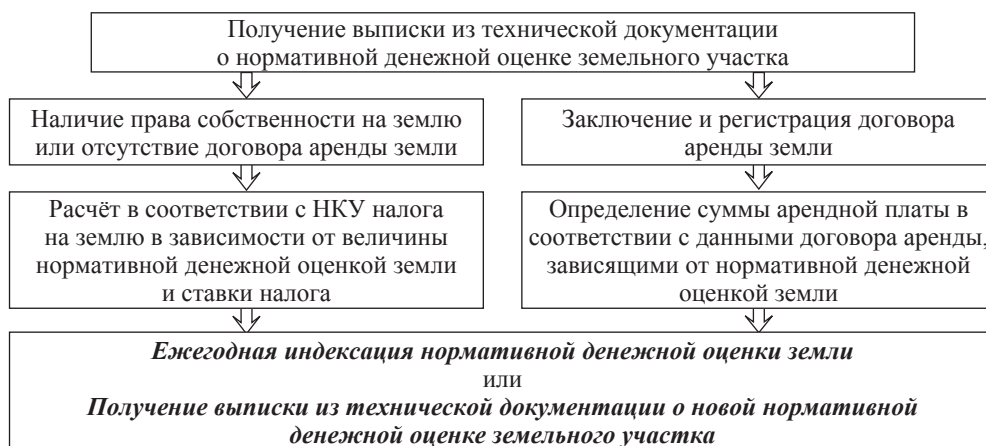


Рис. 1. Схема определения величины суммы платы за землю

регулирующих вопросы земельных отношений и платы за землю. Возникает вопрос: насколько правомерно разъяснение нормативно-законодательной базы, принятой Верховной Радой Украины, государственным контролирующим органом.

Исходя из сказанного выше, приходим к выводу, что в междоговорной период землепользователю необходимо платить налог на землю по правилам, установленным НКУ.

Согласно ст. 5 НКУ вопрос соотношения налогового законодательства с другими законодательными актами обстоит таким образом: в случае, если понятия, термины, правила и положения других актов противоречат понятиям, терминам, правилам и положениям настоящего Кодекса, для регулирования отношений налогообложения применяются понятия, термины, правила и положения Кодекса.

Выводы. Таким образом, во избежание спорных моментов, вопросы налогообложения, как по общегосударственным налогам и сборам, так и по местным налогам и сборам, должны регламентироваться исключительно НКУ. Если норм НКУ недостаточно для определения величины налога, то в НКУ в обязательном порядке должна быть ссылка на документ, который является дополнительным информационным источником и на основании которого можно определить величину налога. Если такой ссылки в НКУ нет, то любые уточнения по вопросам налогообложения, несмотря на то, в каком информа-

ционном источнике они представлены, не должны приниматься во внимание.

Правила налогообложения должны быть просты и понятны любому рядовому бухгалтеру и не должны восприниматься двояко или содержать спорные моменты.

В НКУ и ЗКУ должно быть внесено определение землепользователя, который не является собственником, не является постоянным землепользователем, не имеет действующего договора аренды, а находится в стадии его возобновления и пользуется земельным участком.

В Законе Украины «Об аренде земли» должна быть детально прописана процедура возобновления договора аренды, которая не противоречила бы сама себе и другим нормативным актам, регулирующим вопросы землепользования и платы за землю.

НКУ необходимо закрепить норму, согласно которой в междоговорной период предприятия платят налог на землю. Эта норма ускорит процедуру возобновления или заключения нового договора аренды земли. Местные власти будут заинтересованы в скорейшем возобновлении или заключении договора аренды земли, так как это увеличит поступления в местный бюджет в три раза по каждому такому договору.

Установление чётких правил возобновления или заключения договора аренды земли позволит сократить количество обращений в суд по урегулированию спорных моментов относительно

но правильного начислення плати за землю. Это, в свою очередь, разгрузит суды и позволит предпринимателям заниматься развитием бизнеса, а не участвовать в судебных разбирательствах.

Список использованных источников

1. База знань [Електронний ресурс]: за станом на 25 січня 2014 р. / Міністерство доходів і зборів України. – Офіційний портал. – Категорія: 112. Плата за землю. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/ebpz/>

2. Земельний кодекс України [Електронний ресурс]: за станом на 05 грудня 2013 р. / Верховна Рада України; Кодекс України, Кодекс, Закон від 25.10.2001 № 2768-III. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>

3. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]: за станом на 01 березня 2014 р. / Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

4. Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень [Електронний ресурс]: за станом на 01 січня 2014 р. / Верховна Рада України; Закон від 01.07.2004 № 1952-IV. – (Закон України). – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws>

5. Про місцеве самоврядування в Україні [Електронний ресурс]: за станом на 23 жовтня 2013 р. / Верховна Рада України; Закон від 21.05.1997 № 280/97. – (Закон України). – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws>

6. Про оренду землі [Електронний ресурс]: за станом на 11 серпня 2013 р. / Верховна Рада України; Закон від 06.10.1998 № 161-XIV. – (Закон України). – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/161-14>

7. Про оцінку земель [Електронний ресурс]: за станом на 09 грудня 2012 р. / Верховна Рада України; Закон від 11.12.2003 № 1378-IV. – (Закон України). – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws>

8. Про порядок нормативної грошової оцінки земель сільськогосподарського призначення та населених пунктів [Електронний ресурс] / Держкомзем України, Мінагрополітики України, Мінбуд України [...]; Наказ, Порядок, Коефіцієнти [...] від 27.01.2006 № 18/15/21/11. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0388-06>

9. Цивільний кодекс України [Електронний ресурс]: за станом на 11 лютого 2014 р. / Верховна Рада України; Кодекс України, Закон, Кодекс від 16.01.2003 № 435-IV. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>

10. Щодо справляння земельного податку [Електронний ресурс] / Державна податкова адміністрація України. – № 17139/7/15-07173 [Чинний від 2011 – 21 – 06]. – (Лист ДПАУ). – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA0885.html

11. Щодо справляння орендної плати за землю [Електронний ресурс] / Державна податкова адміністрація України. – № 5189/5/15-0716 [Чинний від 2011 – 27 – 04]. – (Лист ДПАУ). – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/1970-5189.html>

Розглянуто окремі проблеми, з якими стикаються землекористувачі при справлянні плати за землю. Встановлено, що відсутні чіткі правила, які поділяють платників земельного податку і орендної плати. Запропоновано заходи з удосконалення земельного законодавства.

Ключові слова: землекористувач, податок на землю, орендна плата, договір оренди землі, земельна ділянка.

Some problems that land users deal with are considered. It has been found that there are no clear definitions that make differences between the land taxpayer and the land rent payer. Some measures on improvement of the land legislation are offered.

Key words: land user, land tax, rent, land lease contract, land lot.

Одержано 12.02.2014.