

ВЛАСНИК ЗЕМЛІ ПОМЕР. ЩО З ОРЕНДНОЮ ПЛАТОЮ?



Ірина Дмитерко,
заступник головного редактора



Олена Жураківська,
редактор

ЧИ ДІЄ ДОГОВІР ОРЕНДИ В РАЗІ СМЕРТІ ВЛАСНИКА?

Перехід права власності на орендовану земельну ділянку не є підставою для зміни умов або припинення договору, якщо інше не передбачено договором оренди землі (ч. 1 ст. 148¹ Земельного кодексу України (далі – ЗКУ), ч. 4 ст. 32 Закону України від 06.10.1998 р. № 161-XIV «Про оренду землі»).

Тож якщо договір оренди не містить іншу умову, наприклад таку: «*перехід права власності на земельну ділянку є підставою для його припинення/зміни умов*», то такий договір є чинним і після смерті орендодавця (до закінчення строку його дії).

А якщо містить, то це є підставою для його припинення, але не означає його автоматичного припинення. Оскільки припинення права оренди підлягає реєстрації в Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень. Реєстрація виникнення/припинення прав відбувається за заявочним принципом. Тому для припинення права оренди за таким договором має бути подана відповідна заява до державного реєстратора. До набуття спадкоємцями прав на успадковану земельну ділянку вони не можуть подати таку заяву.

Отже, сільгоспідприємство-орендар фактично може продовжити використовувати таку землю, але в разі звернення спадкоємців до державного реєстратора такий договір буде припинено. Або за наявності такого формулювання в договорі спадкоємці можуть ініціювати внесення змін до договору оренди (наприклад, щодо зменшення строку оренди, збільшення розміру орендної плати та ін.).

ЧИ НАРАХОВУВАТИ ОРЕНДНУ ПЛАТУ?

Орендар зобов'язаний належним чином виконувати умови договору оренди землі, у тому числі й нараховувати та сплачувати орендну плату за договором, включаючи період з дати смерті орендодавця і до моменту оформлення спадкоємцями права власності на земельну ділянку. Адже користування землею в Україні є платним (ст. 206 ЗКУ).

Невиконання цього обов'язку може потягнути за собою дострокове розірвання договору оренди у судовому порядку. Крім того, нарахування орендної плати відповідно до умов договору оренди землі дозволяє формувати реальну собівартість сільгосп-продукції.

Зважаючи на те, що сільгоспідприємству-орендарю після смерті орендодавця невідомо, хто буде спадкоємцем (до кого перейдуть права на земельну ділянку і, відповідно, право на отримання орендної плати), **нарахування орендної плати в періоді після смерті орендодавця й до появи спадкоємця слід проводити за договором оренди без персоналізації орендодавця.**

ЯК ЗАБЕЗПЕЧИТИ СПЛАТУ ОРЕНДНОЇ ПЛАТИ?

Для мінімізації ризиків дострокового розірвання договорів оренди у зв'язку із систематичною несплатою орендної плати сільгоспідприємство-орендар може внести належні орендодавцеві грошові кошти за договором оренди на депозит нотаріуса або нотаріальної контори, як це передбачено ст. 537 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) (докладніше читайте в «АгроPRO», 2017, № 15, с. 18). Або може депонувати орендну плату на рахунок.

Зауважимо, що раніше суди вважали **обов'язком** орендаря (за відсутності спадкоємців) внести гроші на депозит нотаріуса. І, якщо він цього не робив, а спадкоємці ініціювали дострокове розірвання договорів оренди з підстав систематичної несплати орендної плати, їх позови задовольняли.

Однак Верховний Суд у складі Об'єднаної палати Касаційного цивільного суду у Постанові від 09.12.2019 р. у справі № 709/1089/17 виснував, що внесення належних із боржника кредиторів грошей на депозит нотаріуса є **правом, а не обов'язком орендаря** (докладніше див. «АгроPRO», 2020, № 8).

Отже, відтепер у разі якщо спадкоємці позиватимуться про дострокове розірвання договору оренди і аргументуватимуть, що орендар не вніс орендну

плату на депозит нотаріуса – сільгоспідприємство може наводити аргументи зі справи № 709/1089/17.

Ця практика є дуже актуальною для сільгоспідприємств-орендарів, адже такі послуги нотаріусів досить дорогі. Крім того, не всі нотаріуси погоджуються їх надавати. Тому фактично орендарі були заручниками недобросовісних орендодавців (спадкоємців). Сподіваємось, що позитивна для орендарів практика зміцниться.

ОПОДАТКУВАННЯ

Що ж до порядку нарахування та утримання ПДФО з такої орендної плати, то податківці надали роз'яснення з цього питання в низці своїх консультацій, зокрема в листі від 20.11.2015 р. № 24759/6/99-99-17-02-01-15 та в ПК від 25.07.2019 р. № 3462/ПК/18-28-13-01-20.

Проаналізувавши позицію ДПС, можна дійти висновку про такий порядок оподаткування:

1. Нарахування орендної плати до дати смерті.

За період від початку року до дати смерті орендодавця орендна плата має нараховуватись безпосередньо померлому і є його доходом. Адже відповідно до п.162.3 Податкового кодексу України (далі – ПКУ) у разі смерті платника податку ПДФО за останній податковий період справляється з нарахованих на його користь доходів.

Отже, з орендної плати, нарахованої у місяці

Приклад

Річний розмір орендної становить 15000 грн. За умовами договору оренди орендна плата виплачується у грошовій формі до 30 грудня поточного року. Орендодавець помер 02 липня 2021 р. Спадкоємець звертається до сільгоспідприємства у лютому 2022 року з витягом про реєстрацію права власності на землю. В бухгалтерському обліку за увесь 2021 рік оренда плата нараховується за договором, а у лютому 2022 року переводиться на спадкоємця та виплачується йому.

Бухгалтерський облік зазначених операцій наведено в таблиці.

Дата	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума
		Дт	Кт	
30.12.2021	Нараховано орендну плату за 2021 рік за договором (без персоніфікації орендодавця)	23 (91)	6851	15 000,00
20.02.2022	Заборгованість з орендної плати, яка була нарахована без персоніфікації, переведено на спадкоємця	6851/за договором за 2021 р.	6852/нарахування спадкоємцю за 2021 р.	15 000,00
20.02.2022	Утримано ПДФО (18%)	6852	641/ПДФО	2 700,00
20.02.2022	Утримано військовий збір (1,5%)	6852	641/військовий збір	225,00
20.02.2022	Перераховано ПДФО та військовий збір до бюджету	641/ПДФО, 641/військовий збір	311	2 925,00
20.02.2022	Виплачено орендну плату спадкоємцеві за 2021 рік (15 000 грн – 2 700 – 225 грн)	6852	301	12 075,00

смерті орендодавця, слід утримати ПДФО та військовий збір. А оскільки померлий орендодавець її не отримав, то слід до 30 числа місяця, наступного за місяцем, в якому було проведено нарахування, перерахувати податки до бюджету (п. 168.5 ПКУ).

Наприклад, якщо у серпні сільгоспідприємство нарахувало орендну плату і в цьому ж місяці орендодавець помер, не отримавши її, то податки слід сплатити до бюджету до 30 вересня.

2. Нарахування орендної плати відбулося в періоді від дати смерті до дати звернення спадкоємців. У такому разі із сум орендної плати, нарахованої в цей період, ПДФО не утримується. Це обумовлено тим, що відсутній суб'єкт, на користь якого проводиться нарахування доходу. Тобто якщо орендодавець помер у липні, а орендна плата нараховуватиметься у жовтні 2021 року, то її сума не оподатковується та не відображається у звітності (детально про звітність див. на с.44 цього номера) аж до моменту виплати її спадкоємцю.

3. Період після звернення спадкоємця. Суми орендної плати, що нараховувались після смерті орендодавця та виплачуються спадкоємцю, оподатковуються в періоді виплати таких сум із застосуванням ставки, визначеної ст. 167 ПКУ (18%).

Звертаємо увагу, що сільгоспідприємство може виплатити спадкоємцю доходи в межах строку позовної давності (3 роки згідно зі ст. 257 ЦКУ).