

ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

СЬОГОДНІ ПІДПРИЄМСТВА ЧАСТО ВСТУПАЮТЬ В ОРЕНДНІ ВІДНОСИНИ, БЕРУЧИ ЧИ, НАВПАКИ, ЗДАЮЧИ В ОРЕНДУ ТЕ ЧИ ІНШЕ МАЙНО. У ЦІЙ СТАТТІ МИ ПРОПОНУЄМО ВАМ ОЗНАЙОМИТИСЯ З ПРАВИЛАМИ ТА ОСОБЛИВОСТЯМИ ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ОРЕНДИ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ТА ПОДАТКОВОМУ ОБЛІКУ.

У підготовці матеріалу брав участь Ігор Кушнар'єв, радник Президента Асоціації платників податків України.

ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ

Відносини оренди регулюються розділом 58 Цивільного кодексу України від 06.01.2003 р. № 435-IV (далі – ЦКУ) з урахуванням особливостей, передбачених Господарським кодексом від 16.01.2003 р. № 436-IV (далі – ГКУ).

Згідно з ч. 1 ст. 283 ГКУ, за договором оренди одна сторона (орендодавець) передає другій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності.

Відповідно до норм ст. 760 ЦКУ, предметом договору найму може бути річ, яка визначена індивідуальними ознаками і яка зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому використанні (непоживна річ), а також майнові права. У ч. 3 ст. 283 ГКУ визначено, що об'єктом оренди у сфері господарювання можуть бути: державні та комунальні підприємства або їх структурні підрозділи як цілісні майнові комплекси, тобто господарські об'єкти із завершеним циклом виробництва продукції (робіт, послуг), відокремленою земельною ділянкою, на якій розміщений об'єкт, та автономними інженерними комунікаціями і системою енергопостачання; нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення); інше окреме індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення, що належить суб'єктам господарювання.

Об'єкт оренди є істотною умовою договору оренди, і його ознаки необхідно докладно прописувати у цьому договорі. Серед інших умов, без яких укладення договору оренди неможливе, – строк, на який укладається договір; орендна плата з урахуванням її індексації; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу (ч. 1 ст. 284 ГКУ).

Строк договору оренди визначається за погодженням сторін. У разі відсутності заяви однієї із сторін про припинення або зміну умов договору оренди протягом одного місяця після закінчення строку дії договору він вважається продовженим на такий самий строк і на тих самих умовах, які були передбачені договором (п. 4 ст. 284 ГКУ).

Зверніть увагу: при передачі основних засобів в оренду складається акт приймання-передачі основних засобів в оренду, з дати оформлення та підписання якого і починається обчислення строку дого-

вору оренди (якщо інше не встановлено договором). При поверненні майна з оренди сторони договору оформлюють та підписують акт приймання-передачі основних засобів з оренди.

Пункт 1 ст. 762 ЦКУ передбачає, що за користування майном з наймача справляється плата, розмір якої встановлюється договором найму. Відповідно до п. 1 ст. 286 ГКУ, орендна плата – це фіксований платіж, який орендар сплачує орендодавцю незалежно від наслідків своєї господарської діяльності. Розмір, строки її внесення обов'язково визначаються в договорі оренди.

Розмір орендної плати, прописаний у договорі, може бути змінений за погодженням сторін, а також в інших випадках, передбачених законодавством. Зокрема, орендар має право вимагати зменшення розміру орендної плати, якщо через обставини, за які він не відповідає, змінилися передбачені договором умови господарювання або істотно погіршився стан об'єкта оренди.

Орендна плата зазвичай встановлюється у грошовій формі. Але ГКУ, залежно від специфіки виробничої діяльності орендаря, дозволяє за згодою сторін встановлювати орендну плату в натуральній або грошово-натуральній формі.

Договір оренди може укладатися в простій письмовій формі, але у випадку оренди певних видів об'єктів необхідне його нотаріальне посвідчення, а інколи – і держреєстрація. Так, підлягає нотаріальному посвідченню договір оренди транспортного засобу за участю фізичної особи (п. 2 ст. 799 ЦКУ). Договір оренди будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) строком на три роки і більше підлягає нотаріальному посвідченню (п. 2 ст. 793 ЦКУ) та державній реєстрації (п. 1 ст. 794 ЦКУ).

Договір оренди припиняється у разі настання якоїсь із наступних обставин:

- закінчення строку, на який його було укладено;
- викуп (приватизація) об'єкта оренди;
- ліквідація суб'єкта господарювання – орендаря;
- загибель (знищення) об'єкта оренди (п. 2 ст. 291 ЦКУ).

Також, відповідно до п. 3 ст. 291 ЦКУ, договір може бути розірваний за згодою сторін.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних

активів та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 (далі – П(С)БО 14).

У п. 4 П(С)БО 14 теж надано визначення оренди: нею визнається угода, за якою орендар отримує право користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку. При цьому, згідно з П(С)БО 14, розрізняють два види оренди – фінансову і операційну.

Фінансова оренда передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

- орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;
- орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання;
- строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;
- теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;
- орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на модернізацію, модифікацію, дообладнання;
- орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;
- оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди;
- доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю.

З операційною орендою все набагато простіше: згідно з П(С)БО 14, це «оренда інша, ніж фінансова». Вочевидь операційною слід вважати оренду в тому випадку, якщо вона не відповідає жодній з ознак, встановлених для фінансової оренди.

Отже яким чином оперативна оренда відображається в бухобліку?

У **орендодавця** об'єкти, передані в операційну оренду, продовжують враховуватися у складі активів та відбиватися на балансі. На них, зокрема, нараховується амортизація за прийнятим на підприємстві методом.

Бухгалтерський облік доходу від операційної оренди у орендодавця залежить від того, чи відноситься такий дохід до основної діяльності підприємства.

Мінфін у листі № 31-34020-20-27/25329 роз'яснив, що відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87, основною діяльністю підприємства є операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, ро-

біт, послуг), що є головною метою створення (діяльності) підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Дохід від **операційної оренди, що є основною діяльністю підприємства**, відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерство фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (далі – Інструкція № 291), відображається за кредитом субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» і наводиться у рядку 010 «Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати (форма № 2). А витрати, пов'язані з отриманим доходом від операційної оренди, в цьому випадку відображаються за дебетом рахунку 23 «Виробництво» і в рядку 040 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати.

Якщо **операційна оренда не відноситься до основної діяльності підприємства-орендодавця**, дохід від неї згідно з п. 17 П(С)БО 14 визнається іншим операційним доходом відповідного звітного періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. Такий дохід відображається на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів» (Інструкція № 291), а у Звіті про фінансові результати – у рядку 060 «Інші операційні доходи».

Витрати на укладення договору оренди (оплата послуг юристів, нотаріусів, комісійні) в обліку орендодавця визнаються іншими операційними витратами того звітного періоду, в якому вони мали місце (п. 18 П(С)БО 14). Інші витрати орендодавця, пов'язані з отриманим доходом від операційної оренди, теж визнаються іншими операційними витратами й відображаються за дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» та у рядку 090 «Інші операційні витрати» Звіту про фінансові результати.

Нарахована орендна плата в орендаря відображається в залежності від призначення орендованого об'єкта у складі собівартості продукції (робіт, послуг), адміністративних витрат, витрат на збут і т. п.

Сума амортизації, нарахованої орендодавцем на об'єкт оренди, включається до витрат і відображається за кредитом відповідного субрахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» в кореспонденції з:

- дебетом рахунку 23 «Виробництво» (з наступним списанням таких витрат на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»), якщо надання орендних послуг є основною діяльністю підприємства.

- дебетом субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», якщо надання орендних послуг не є основною діяльністю.

У **орендаря** отримані на підставі договорів операційної оренди основні засоби зараховуються

на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за вартістю, вказаною у договорі оренди (п. 8 П(С)БО 14, п. 20 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561). Збільшення залишку рахунку 01 відбувається при прийнятті орендарем на облік основних засобів, зменшення – при їх поверненні орендодавцю.

Належна за користування об'єктом операційної оренди плата визнається в орендаря витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318, на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигод, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди (п. 9 П(С)БО 14). Відображається орендна плата у складі витрат того звітного періоду, на який вона припадає.

Витрати у вигляді орендної плати, залежно від призначення і мети використання орендованого майна, відображаються на нижченаведених рахунках.

1. Оренда об'єкта, що використовується у виробничому процесі:

Дт 84 «Інші операційні витрати» – Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»;

Дт 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» – Кт 84.

2. При експлуатації орендованого об'єкта для загальногосподарських цілей:

Дт 84 – Кт 685;

Дт 92 «Адміністративні витрати» – Кт 84.

3. При оренді об'єкта, який використовується для збуту продукції, товарів, послуг:

Дт 84 – Кт 685;

Дт 93 «Витрати на збут» – Кт 84.

4. При оренді об'єктів для інших операційних потреб:

Дт 84 – Кт 685;

Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» – Кт 84.

5. При оренді об'єкта, що використовується при виготовленні (будівництві) власними силами об'єктів необоротних активів:

Дт 15 «Капітальні інвестиції» – Кт 685.

ПОДАТКОВИЙ ОБЛІК

Податок на прибуток. При передачі об'єкта в оперативну оренду право власності на такий об'єкт не переходить до орендаря, тобто така операція не є продажем. Отже на дату складання акта приймання-передачі об'єкта в оренду жодна зі сторін договору не відображає результат від такої операції. Крім того, у п. 153.7 ст. 153 Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (далі – ПКУ) прямо вказується, що передача майна в оперативний лізинг (оренду) не змінює податкових зобов'язань орендодавця та орендаря.

При цьому якщо орендодавець передає в оренду об'єкт основних засобів, який у його податковому

обліку підлягав амортизації, то він продовжує нараховувати її з віднесенням даної суми до складу інших операційних витрат (абз. «б» підп. 138.10.4 п. 138.10 ст. 138 ПКУ). Орендар на отриманий в оренду об'єкт амортизацію не нараховує, оскільки не несе витрат на придбання такого об'єкта.

Доходи від операцій оренди (тобто орендна плата), згідно з підп. 135.5.2 п. 135.5 ст. 135 ПКУ, в орендодавця належать до інших доходів.

Датою отримання доходів у вигляді орендних платежів за майно, що передане платником податку в оренду, є дата нарахування таких доходів, яка встановлена відповідно до умов укладених договорів (п. 137.11 ст. 137 ПКУ). Що стосується витрат у вигляді орендних платежів, то згідно з п. 153.7 ст. 153 ПКУ орендар збільшує витрати на суму нарахованих орендних платежів в тому звітному періоді, в якому відбувається таке нарахування, за умови, що об'єкт оренди використовується в його господарській діяльності. При попередній оплаті оренди на строк, що перевищує орендний період, орендар не має права відобразити в такому звітному періоді суму орендних платежів, що припадають на наступні звітні періоди.

Отже, як бачимо, періодичність відображення доходу орендодавцем або витрат орендарем залежить від їх домовленості.

Враховуючи, що у цивільному праві оренда за своєю природою та статусом не є наданням послуг, то для підтвердження дати відображення доходів/витрат від орендних операцій, здавалося б, достатньо договору оренди. Але податківці в таких випадках часто вимагають складення акта приймання-передачі послуг, посилаючись на те, що згідно з правилами податкового законодавства надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) все ж таки належить до операцій з надання послуг (див. підп. 14.1.203 п. 14.1 ст. 14 ПКУ). Наприклад, в консультації з підкатегорії 102.07.21 Єдиної бази податкових знань, в якій йдеться про оренду транспортного засобу (що не заважає поширити цю ситуацію також на інші випадки оренди), зазначено, що первинними документами, які повинні підтверджувати здійснення операцій з оперативної оренди для формування витрат платника податку, є: договір, оформлений належним чином; акт приймання-передачі майна (наприклад, передача автотранспорту в оперативну оренду); акт приймання-передачі наданих послуг (оренда автотранспорту); рахунок, що надається орендодавцем для оплати зазначених послуг, тимчасовий реєстраційний талон та інші документи, які підтверджують виконання послуг.

Враховуючи таку позицію податкових органів, ми радимо все ж не нехтувати оформленням акта приймання-передачі наданих послуг при передачі майна в оперативну оренду.

Податок на додану вартість. Відповідно до підп. 196.1.2 п. 196.1 ст. 196 ПКУ, передача майна за договором оперативної оренди від орендодавця орендарю та повернення

орендодавцю майна, яке попередньо було передане в оперативну оренду, не є об'єктом оподаткування ПДВ.

При цьому надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) у податковому обліку належить до операцій з продажу послуг, тому якщо місце постачання послуг з оперативної оренди розташоване на митній території України, то така орендна операція є об'єктом оподаткування ПДВ (підп. «б» п. 185.1 ст. 185 ПКУ).

При здійсненні орендних операцій дата виникнення податкових зобов'язань з ПДВ у орендодавця та, відповідно, права на податковий кредит у орендаря визначатиметься за загальними правилами, наведеними у п. 187.1 ст. 187 ПКУ для постачання послуг. Згідно з нормою, встановленою цією статтею, датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

б) дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

При цьому якщо для нарахування податку на надану вартість (далі – ПДВ) необхідне оформлення акта приймання-передачі наданих послуг, то як впливає з п. 198.2 ст. 198 ПКУ, для виникнення права на податковий кредит достатньо податкової накладної.

Податкова накладна виписується орендодавцем у двох примірниках у день виникнення податкових зобов'язань на договірну суму орендної плати, але не нижче звичайних цін, і заноситься до першого розділу Реєстру виданих і отриманих податкових накладних. Оригінал її видається покупцю, копія залишається у продавця послуг (п. 201.4 ст. 201 ПКУ).

У орендаря при віднесенні сум ПДВ до податкового кредиту також діють правила першої події і звичайних цін. Згідно з п. 198.2 ст. 198 ПКУ, датою виникнення права на віднесення сум податку до податкового кредиту у орендаря вважається або дата списання коштів з банківського рахунку на оплату послуг, або дата отримання послуг, підтверджена податковою накладною – дата тієї події, що відбулася раніше. Податковий кредит орендарем формується виходячи з договірної вартості орендних послуг, але не вище за рівень звичайних цін (п. 198.3 ст. 198 ПКУ).

Податок на доходи фізичних осіб. Відповідно до підп. 164.2.5 п. 164.2 ст. 164 ПКУ, до загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включається дохід від надання

майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), визначений у порядку, встановленому п. 170.1 ст. 170 ПКУ. Згідно з нормою, наведеною у даній статті, податковим агентом платника податку – орендодавця щодо його доходу від надання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю є орендар. При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не менше ніж мінімальна сума орендного платежу, встановлена законодавством з питань оренди землі.

Підпунктом 170.1.2 п. 170.1 ст. 170 ПКУ встановлено, що орендар є податковим агентом платника податку – орендодавця і при нарахуванні доходу від надання в оренду об'єктів нерухомості інших, ніж зазначені у підп. 170.1.1 п. 170.1 ст. 170 ПКУ (включаючи земельну ділянку, що знаходиться під такою нерухомістю, чи присадибну ділянку). При цьому об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеної в договорі оренди, але не меншою ніж мінімальна сума орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди. Мінімальна сума орендного платежу визначається за Методикою визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1253, виходячи з мінімальної вартості місячної оренди одного квадратного метра загальної площі нерухомості з урахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників, що встановлюються органом місцевого самоврядування села, селища, міста, на території яких вона розташована. Якщо мінімальну вартість не встановлено чи не оприлюднено до початку звітного (податкового) року, об'єкт оподаткування визначається виходячи з розміру орендної плати, зазначеного в договорі оренди.

Доходи від надання в оренду (суборенду), житловий найм (піднайм) нерухомого майна оподатковуються податковим агентом під час їх виплати за їх рахунок (підп. 170.1.4 п. 170.1 ст. 170 ПКУ). До них застосовуються ставки податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО), визначені ст. 167 ПКУ:

- 15% – якщо сума отриманих платником податку доходів не перевищує 10-кратного розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного податкового року (у 2013 році – 11 470 гривень на місяць);

- 17% – із суми перевищення зазначеної межі доходів, отриманих платником податку у звітному податковому місяці.

Крім того, якщо підприємство орендує об'єкт у свого працівника, то воно одночасно, як правило, буде виплачувати два види доходів – орендну і заробітну плату. За таких обставин цьому орендарю потрібно враховувати також роз'яснення, надані в листі Державної податкової адміністрації України від 03.02.2011 р. № 2346/6/17-0715. Так якщо

до складу загального місячного оподаткованого доходу, крім заробітної плати, входять інші види доходів, щодо яких встановлено різні правила та/або ставки оподаткування, то з метою дотримання вимог п. 167.1 ст. 167 ПКУ слід в першу чергу обкласти ПДФО доходи, що входять до складу заробітної плати.

Інформація про доходи фізичних осіб у вигляді орендної плати, виплачених податковим агентом на користь орендодавця, відображається у податковому розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ), з ознакою доходу «106».

У разі якщо орендодавцем виступає фізична особа – підприємець, порядок стягнення ПДФО залежить від того, чи є надання майна в оренду одним з видів діяльності такого підприємця.

Згідно з п. 177.8 ст. 177 ПКУ, під час нарахування (виплати) фізичній особі – підприємцю доходу від здійснення нею підприємницької діяльності суб'єкт господарювання та/або самозайнята особа, які нараховують (виплачують) такий дохід, не утримують податок на доходи у джерела виплати, якщо фізичною особою – підприємцем, яка отримує такий дохід, надано копію документа, що підтверджує її державну реєстрацію, відповідно до закону, як суб'єкта підприємницької діяльності. Тобто для неутримання ПДФО фізична особа – підприємець повинна надати виписку (витяг) з держреєстру. Цього має бути достатньо для податкового агента. Контролювати, чи відповідає вид діяльності, згідно з яким нараховується дохід, видам діяльності, вказаним у реєстраційній картці, останній вже не повинен.

У податковому розрахунку за формою № 1 ДФ дохід фізичної особи – підприємця відображається з ознакою доходу «157».

Якщо ж дохід від здачі майна в оренду для підприємця не пов'язаний з його підприємницькою діяльністю, то він обкладається ПДФО на загальних підставах – за чинними ставками 15% чи 17%, у залежності від розміру отриманих доходів.

Зверніть увагу, що ПДФО утримується з усієї суми орендної плати, без врахування витрат, яких зазнає фізична особа – орендодавець (наприклад, на сплату комунальних послуг).

Окремо слід сказати кілька слів про випадок, коли податковому агенту необхідно відобразити дохід, нарахований орендодавцю, що помер.

Згідно з п. 162.3 ст. 162 ПКУ, у випадку смерті орендодавця підприємство-орендар з доходів, нарахованих на його користь, повинне утримати ПДФО за останній податковий період, яким вважатиметься період, що закінчується днем смерті такої особи. Дохід орендодавця, що помер, обкладається ПДФО в загальному порядку відповідно до п. 170.1 ст. 170 ПКУ.

При виплаті доходу підприємство-орендар може внести суму незатребуваної орендної плати на депозит нотаріуса, і в цьому випадку дохід буде вважатися виплаченим. Якщо відповідна сума перераховується з рахунку підприємства на депозит нотаріуса не пізніше 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу, ПДФО підлягає зарахуванню в бюджет одночасно з таким перерахуванням. Якщо нарахований померлому орендодавцю дохід буде перераховано на депозит після спливу цього строку, ПДФО слід сплатити протягом 30 календарних днів, наступних за останнім днем місяця, у якому нараховано, але не виплачено дохід (підп. 49.18.1 п. 49.18 ст. 49, п. 57.1 ст. 57, підп. 168.1.5 п. 168.1 ст. 168 ПКУ).

У податковому розрахунку за формою № 1 ДФ такий дохід відображається з кодом померлого орендодавця з ознакою доходу «106».

Терміни перерахування до бюджету податку, утриманого з доходів у вигляді орендної плати, залежать, зокрема, від того, в якій формі виплачувався такий дохід.

У ситуації коли орендна плата виплачується у грошовій формі, згідно з підп. 168.1.2 п. 168.1 ст. 168 ПКУ, податок сплачується (перераховується) до бюджету під час виплати оподаткованого доходу єдиним платіжним документом. Банки приймають платіжні документи на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування цього податку до бюджету.

Якщо оподатковуваний дохід надається у негрошовій формі чи виплачується готівкою з каси податкового агента, податок, відповідно до підп. 168.1.4 п. 168.1 ст. 168 ПКУ, сплачується (перераховується) до бюджету протягом банківського дня, що настає за днем такого нарахування (виплати, надання).

Якщо ж оподатковуваний дохід (у тому числі дохід від оренди) нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то податок, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, згідно з підп. 168.1.5 п. 168.1 ст. 168 ПКУ, підлягає перерахуванню до бюджету податковим агентом у строки, встановлені ПКУ для місячного податкового періоду (20 календарних днів базового звітного періоду + 10 календарних днів для сплати суми податкового зобов'язання). Таким чином, якщо оподатковуваний дохід у вигляді орендної плати нараховується податковим агентом, але не виплачується (не надається) платнику податку, то ПДФО, який підлягає утриманню з такого нарахованого доходу, мусить бути перерахований до бюджету податковим агентом не пізніше 30 календарних днів, наступних за місяцем нарахування доходу.

Єдиний соціальний внесок. Питання нарахування, сплати та обліку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі – ЄСВ) регулює Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI (далі – Закон № 2464-VI).

Закон № 2464-VI визначає, що якщо підприємства нараховують на користь фізичних осіб суми винагороди за виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими договорами (крім цивільно-правового договору, укладеного з фізичною особою – підприємцем, якщо виконувані роботи (надавані послуги) відповідають видам діяльності, зазначеним у витягу з Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців), то вони повинні нараховувати та сплачувати ЄСВ.

Разом з тим, як ми вже неодноразово наголошували, хоча договір оренди і є цивільно-правовим, однак надання права на користування товарами за договорами оперативного лізингу (оренди) належить до операцій з продажу послуг тільки з метою застосування податкового законодавства, що передбачено підп. 14.1.203 п. 14.1 ст. 14 ПКУ. ЄСВ ж не входить в систему оподаткування, і порядок його нарахування, обчислення та сплати податкове законодавство не регулює (п. 2 ст. 8 Закону № 2464-VI).

Якщо ж керуватися нормами цивільного законодавства, то оренда, як зазначалося вище, не є послугою. З огляду на це Пенсійний фонд у своїх роз'ясненнях та у листі «Щодо нарахування ЄСВ на роялті та орендну плату» від 10.08.2011 р. № 16534/03-20 повідомив, що відносини, які виникають при укладенні договору найму (оренди), не мають ознак правовідносин, котрі регулюють виконання робіт або надання послуг. Враховуючи це, на суми виплат фізичним особам за вищезазначеним договором єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування не нараховується.

Проілюструємо розглянуті ситуації конкретними прикладами.

Приклад 1

Підприємство «АБВ» взяло в оренду у свого працівника, С. Іванова, легковий автомобіль вартістю 120 000 грн. Термін оренди – 2 місяці.

Автомобіль призначений для службових поїздок головного бухгалтера підприємства-орендаря, тобто для використання в адміністративних цілях. Відповідно, витрати, пов'язані з нарахуванням орендної плати, відображаються орендарем за дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати».

Підприємство «Колосок» сплачує орендну плату за місяць разом із заробітною платою, яка виплачується за другу половину цього місяця. Розмір орендної плати за місяць, відповідно до договору, становить 5000 грн.

Сторони у договорі встановили, що нарахування орендної плати (лізингового платежу) за поточний календарний місяць здійснюється в останній календарний день цього місяця. А факт надання оренд-

них послуг підтверджується актом здачі-приймання послуг. Виходячи з цього, у податковому обліку з податку на прибуток орендар збільшує суму витрат на суму нарахованого лізингового платежу за наслідками податкового періоду, в якому здійснюється таке нарахування (п. 137.11 ст. 137 і п. 153.7 ст. 153 ПКУ).

Загальна сума доходу, нарахованого за серпень 2013 року на користь працівника С. Іванова, – 13 000 грн, у тому числі заробітна плата – 8000 грн, орендна плата – 5000 грн. До доходу зазначеної особи за серпень податкова соціальна пільга не застосовується.

Для спрощення виплата авансу в прикладі не розглядається.

Розрахуємо суму ЄСВ і ПДФО.

Максимальний розмір бази нарахування ЄСВ встановлено на рівні 17 розмірів прожиткового мінімуму на працездатну особу (п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону № 2464-VI). У серпні 2013 року цей показник становить 19 499 грн (1147 грн x 17).

Сума зарплати, нарахованої працівникові за серпень 2013 року, не перевищує граничного розміру для нарахування ЄСВ (19 499 грн), тому ЄСВ нараховується та утримується на з усієї суми зарплати. На заробітну плату за ставкою 37% (умовно) нараховується ЄСВ у сумі 2960 грн. Із заробітної плати ЄСВ утримується за ставкою 3,6% в сумі 288 грн.

Виплати фізособі за договором оренди не є об'єктом для нарахування та утримання ЄСВ, оскільки такі виплати не є ані заробітною платою, ані сумою винагороди за цивільно-правовими договорами на виконання робіт ц(послуг).

При оподаткуванні ПДФО доходу працівника, зазначеного в Прикладі 1, слід врахувати, що загальний нарахований дохід (13 000 грн) перевищує 10 мінімальних заробітних плат (далі – МЗП), тобто – 11 470 грн (1147 грн x 10). Таким чином, загальний місячний дохід необхідно розділити на частини, які обкладаються ПДФО за ставками 15% і 17%.

Як говорилося вище, доходи у вигляді орендної плати оподатковуються в другу чергу.

Тобто за ставкою 15% ПДФО оподатковується вся зарплата (8000 грн) і частина орендної плати (3470 грн), разом – 11 470,00 грн.

За ставкою 17% ПДФО оподатковується друга частина орендної плати в сумі 1530,00 грн (5000 грн – 3470 грн).

Визначимо суму ПДФО, утримувану з загального місячного доходу працівника:

$((8000,00 + 3470,00) - 288,00) \times 15\% + 1530,00 \times 17\% = 1677,30 + 260,10 = 1937,40$ (грн).

Отже, з заробітної плати ПДФО повинен бути утриманий в сумі:

$(8000,00 - 288,00) \times 15\% = 1156,80$ (грн);

з доходу працівника у вигляді орендної плати:

$3470,00 \times 15\% + 1530,00 \times 17\% = 520,50 + 260,10 = 780,60$ (грн).

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1	Одержано в оперативну оренду автомобіль (збільшено залишок на позабалансовому рахунку 01)	01		120 000,00	-	-
2	Нараховано працівнику заробітну плату за березень	92	661	8000,00	-	8000,00
3	Нараховано на користь працівника орендну плату за березень (автомобіль використовується в адміністративних цілях)	92	663	5000,00	-	5000,00
4	Нараховано ЄСВ (37%) на суму заробітної плати	93	651	2960,00	-	2960,00
5	Утримано із заробітної плати ЄСВ (3,6%)	661	651	288,00	-	-
6	Утримано ПДФО із заробітної плати	661	641/ ПДФО	1156,80	-	-
7	Утримано ПДФО з орендної плати	663	641/ ПДФО	780,60	-	-
8	Перераховано ЄСВ, пов'язаний з нарахуванням та виплатою заробітної плати за березень: (2960,00 + 288,00)	651	311	3248,00	-	-
9	Перераховано ПДФО, утриманий із заробітної плати та орендної плати за березень: (1156,80 + 780,60)	641/ПДФО	311	1937,70	-	-
10	Виплачено працівнику заробітну плату за березень: (8000,00 – 288,00 – 1156,80)	661	301	6555,20	-	-
11	Виплачено працівнику орендну плату за березень: (5000,00 – 780,60)	663	301	4219,40	-	-

Приклад 2

Між підприємствами укладено договір оренди приміщення з метою використання його орендарем під офіс. Оціночна вартість приміщення згідно з актом приймання-передачі – 90 000 грн.

Вартість щомісячної орендної плати складає 3600 грн, в тому числі ПДВ – 600 грн. Оплата орендних послуг провадиться не пізніше 15 числа місяця, наступного за звітним.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		Доходи	Витрати
1	2	3	4	5	6	7
У орендодавця						
1	Передано приміщення в операційну оренду*	-	-	90 000,00	-	-
2	Нараховано суму орендної плати за передане в оренду приміщення	377	713	3600,00	3000,00	-
3	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	713	641	600,00	-	-
4	Нараховано амортизацію на вартість приміщення, переданого в оренду	949	131	150,00	-	150,00**

1	2	3	4	5	6	7
5	Отримано суму орендної плати за передане в оренду приміщення	311	377	3600,00	-	-
Сформовано фінансовий результат						
6	- на суму доходів	713	791	3000,00	-	-
	- на суму витрат	791	949	150,00	-	-
У орендаря						
1	Отримано приміщення в оперативну оренду	01		90 000,00	-	-
2	Нараховано суму орендної плати	92	685	3000,00	-	3000,00
3	Відображено суму ПДВ	644	685	600,00	-	-
4	Суму ПДВ включено до складу податкового кредиту (за фактом отримання податкової накладної)***	641	644	600,00	-	-
5	Перераховано суму орендної плати орендодавцю	685	311	3600,00	-	-
6	Списано суму витрат на фінансовий результат	791	92	3000,00	-	-

*Передача об'єкта в оперативну оренду не впливає на податковий облік орендодавця.

** Сума умовна. Орендодавець продовжує в бухгалтерському і податковому обліку нараховувати амортизацію на вартість приміщення, переданого в оренду за обраним на підприємстві методом амортизації.

*** Якщо орендар не є платником ПДВ, то вся сума орендної плати, з врахуванням «вхідного» ПДВ, відображається у складі витрат підприємства.

О. Чекановська

ВИКОРИСТАНІ НОРМАТИВНІ ДОКУМЕНТИ

ЦКУ – Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV.

ГКУ – Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV.

ПКУ – Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.

Закон № 2464-VI – Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI.

Методика № 1253 – Методика визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1253.

Наказ № 1020 – наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження форми податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку (форма № 1ДФ) та Порядку заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку» від 24.12.2010 р. № 1020.

Наказ № 1213 – наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємства» від 28.09.2011 р. № 1213.

П(С)БО 16 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.

П(С)БО 16 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

П(С)БО 14 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181.

Інструкція № 291 – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

Методичні рекомендації № 561 – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561.

Лист № 31-34020-20-27/25329 – лист Міністерства фінансів України «Про деякі питання з бухгалтерського обліку» від 22.09.2010 р. № 31-34020-20-27/25329.

Лист № 2346/6/17-0715 – лист Державної податкової адміністрації України «Про оподаткування» від 03.02.2011 р. № 2346/6/17-0715.

Лист № 8206/10/31-606 – лист Державної податкової адміністрації України «Щодо порядку відображення доходів у Податковій декларації з податку на прибуток підприємства» від 10.08.2011 р. № 8206/10/31-606.

Лист № 16534/03-20 – лист Пенсійного фонду України «Щодо нарахування ЄСВ на роялті та оренду плати» від 10.09.2011 р. № 16534/03-20.