

УРЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКОВИХ ПИТАНЬ З ОПЕРАЦІЙ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ВІДПОВІДНО ДО ЗМІН У ЗАКОНОДАВСТВІ

ГЛУШАЧ Ю. С.

УДК 657.421.1

Глушач Ю. С. Урегулювання облікових питань з операцій оренди основних засобів відповідно до змін у законодавстві

У статті розглядаються теоретичні та методологічні питання з обліку окремих операцій оренди основних засобів у фізичної особи відповідно до норм Податкового кодексу України; аналізується співставність положень ПКУ та інших нормативно-правових актів на предмет їх застосування в обліковій практиці підприємств стосовно відображення розрахунків з оподаткування доходу фізичної особи від надання нею власного майна в оперативну оренду.

Ключові слова: облік, основні засоби, оперативна оренда, орендодавець, орендар, лізингова операція, оподаткування.

Табл.: 2. **Бібл.:** 5.

Глушач Юлія Станіславівна – старший викладач, кафедра статистики, обліку та аудиту, Харківський національний університет ім. В. Н. Каразіна (пл. Свободи, 4, Харків, 61022, Україна)

E-mail: 4gu@mail.ru

УДК 657.421.1

Глушач Ю. С. Урегулирование вопросов учета операций аренды основных средств в соответствии с изменениями в законодательстве
В статье рассматриваются теоретические и методологические вопросы по учету отдельных операций аренды основных средств у физического лица в соответствии с нормами Налогового кодекса Украины; анализируется сопоставимость положений НКУ и других нормативно-правовых актов на предмет их применения в учетной практике относительно отражения расчетов по налогообложению дохода физического лица от предоставления ею собственного имущества в оперативную аренду.

Ключевые слова: учет, основные средства, оперативная аренда, арендодатель, арендатор, лизинговая операция, налогообложение.

Табл.: 2. **Библ.:** 5.

Глушач Юлия Станиславовна – старший преподаватель, кафедра статистики, учета и аудита, Харьковский национальный университет им. В. Н. Каразина (пл. Свободы, 4, Харьков, 61022, Украина)

E-mail: 4gu@mail.ru

UDC 657.421.1

Glushach Y. S. Regulation of the Accounting Issues of the Rental Operations With the Fixed Assets According to the Changes in Legislation
The article examines theoretical and methodological issues on accounting of the certain rental operations of fixed assets from an individual in accordance with the provisions of the Tax Code of Ukraine; the comparability of the provisions of the Tax Code of Ukraine and other normative and legal acts on the subject of their application in the accounting practice with regard to the calculation reflection of the taxation of an income of the individual received from the offering for operating lease of his/her own property is analyzed.

Key words: accounting, fixed assets, operating lease, lessor, lessee, leasing transaction, taxation.

Tabl.: 2. **Bibl.:** 5.

Glushach Yuliya S. – Senior Lecturer, Department of Statistics, Accounting and Auditing, V. N. Karazin Kharkiv National University (pl. Svobody, 4, Kharkiv, 61022, Ukraine)

E-mail: 4gu@mail.ru

Застосування в бухгалтерській практиці положень нового Податкового кодексу України стикається з проблемами різного читання та розуміння його окремих норм, а також співставності між собою окремих положень різних нормативно-правових документів у взаємопов'язаних питаннях. Одним з таких питань, що потребує подальшого врегулювання на законодавчому рівні, є питання обліку операцій оренди основних засобів. Вивчення проблем оподаткування окремих операцій, що виникли внаслідок прийняття змін у законодавстві, відбувається дуже активно, але тільки у формі статей періодичних видань. Урегулювання порядку оподаткування і впровадження його в практичну діяльність підприємств потребує більш глибоких і фундаментальних досліджень, що й пояснює актуальність даної статті.

Відповідно до п. 14.1.97 ПКУ лізингова (орендна) операція – господарська операція (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.

Згідно з положеннями ПКУ, які в цьому питанні тотожні старому податковому законодавству, здійснення лізингових (орендних) операцій може відбуватися у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), зворотного лізингу (оренди), оренди житла з викупом, оренди земельних ділянок та оренди будівель, у тому числі житлових приміщень.

Оскільки дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), згідно з п. 164.2.5 ПКУ, включається до загального місячного (річного) доходу фізичної особи, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб (ПДФЛ), виникає необхідність ретельно розглянути податкові наслідки з ПДФЛ таких операцій. У зв'язку з цим потребують аналізу правила визначення доходів фізичних осіб від надання свого майна в лізинг, оренду або суборенду, що регулюються нормами п.170.1, серед яких:

- ✦ ПКУ визначає однакові правила для оподаткування доходу фізичної особи від надання нерухомості в оренду (суборенду) та жилий найм (піднайм);

- ✦ *податковим агентом* платника ПДФЛ-орендодавця відповідно до його доходу від надання в оренду земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю є орендар) (п. 170.1.1 ПКУ);
- ✦ *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 (п. 170.1.1 ПКУ);
- ✦ *податковим агентом* платника ПДФЛ – орендодавця під час нарахування доходу від надання в оренду об'єктів нерухомості інших, ніж зазначені в п. 170.1.1 ПКУ (включаючи земельну ділянку, що знаходиться під такою нерухомістю, чи присадибну ділянку), є орендар (п. 170.1.2 ПКУ);
- ✦ *об'єкт оподаткування* ПДФЛ при отриманні доходу від надання в оренду об'єктів, за виключенням земельної ділянки сільськогосподарського призначення, земельної частки (паю), майнового паю, визначається виходячи з розміру орендної плати, що зазначена в договорі оренди, але не менше, ніж мінімальна сума орендного платежу за повний чи неповний місяць оренди (п. 170.1.2 ПКУ);
- ✦ *методика визначення мінімальної суми орендного платежу* відштовхується від мінімальної вартості 1 кв. 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 (п. 170.1.2 ПКУ);
- ✦ *розмір мінімальної вартості* 1 кв. метра загальної площі нерухомості з урахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників повинен бути оприлюднений у спосіб, найбільш доступний для жителів такої територіальної громади. (Якщо цей розмір не встановлений або не оприлюднений до початку звітного (податкового) року, об'єкт оподаткування ПДФЛ визначається виходячи з розміру орендної плати, що зазначена в договорі оренди (п. 170.1.2 ПКУ));
- ✦ нерухомість, що належить фізичній особі-нерезиденту, надається в оренду виключно через фізичну особу-підприємця або юридичну особу-резидента (уповноважених осіб), що виконують представницькі функції такого нерезидента на підставі письмового договору та виступають його податковим агентом стосовно таких доходів. Нерезидент, який порушує норми цього пункту, вважається таким, що ухиляється від сплати податку (п. 170.1.3 ПКУ);
- ✦ доходи від надання нерухомості в оренду (суборенду) і жилий найм (піднайм) оподатковуються ПДФЛ податковим агентом під час їх виплати та за їх рахунок (п. 170.1.4 ПКУ);

- ✦ якщо орендар є фізичною особою, яка не є суб'єктом господарювання, особою, відповідальною за нарахування та сплату (перерахування) ПДФЛ до бюджету, то платником податку є орендодавець (п. 170.1.5).

А ля виконання своїх податкових зобов'язань стосовно самостійного нарахування та сплати ПДФЛ до бюджету, орендодавець повинен знати таку інформацію:

- ✦ строки сплати ПДФЛ – як для квартального звітного (податкового) періоду: протягом 40 календарних днів після останнього дня такого звітного (податкового) кварталу;
- ✦ за результатами податкового року орендодавцю слід надати податкову декларацію, в якій необхідно відобразити суми отриманих доходів, суми податкового зобов'язання та суми сплаченого протягом податкового року ПДФЛ;
- ✦ договір оренди може супроводжуватись здійсненням нотаріальних дій;
- ✦ у разі здійснення нотаріальних дій відносно договору оренди об'єктів нерухомості нотаріус зобов'язаний направити інформацію про такий договір оренди органу державної податкової служби за податковою адресою платника ПДФЛ – орендодавця;
- ✦ форма та спосіб надання нотаріусом інформації органу державної податкової служби встановлюється Кабінетом Міністрів України;
- ✦ порушення порядку та/або строків подання зазначеної інформації передбачає можливість виникнення відповідальності ріелтера, яка передбачена законом за порушення порядку та/або строків подання податкової звітності.

На числовому прикладі, який наведений нижче, наочно видно, що звичайна та широко розповсюджена операція, що пов'язана з виконанням договору оренди, в обліку може бути відображена по-різному. Але цих розбіжностей не повинно бути, тому потрібно обґрунтування на законодавчому рівні права на існування того чи іншого варіанту.

Приклад. Торгове підприємство «Орендар» – платник податку на прибуток та ПДВ на загальних підставах, 5 клас ризику для єдиного соціального внеску (ЄСВ), у 2012 р. заключило договір оренди автомобіля у працівника «Орендаря» з 1 лютого 2012 р. терміном на 1 рік. Штатний працівник «Орендаря» – Петров М. І. займає посаду водія і податковою соціальною пільгою не користується. Щомісячний платіж за орендований автомобіль складає 1600 грн і сплачується одночасно із заробітною платою, що складає 4200 грн. Орендований автомобіль використовується як для поїздок головного бухгалтера й директора, так і для постачання дрібних партій товару до місця здійснення торгівлі.

Можливі варіанти відображення операцій з виконання договору оренди в обліку «Орендаря», представлені в *табл. 1* і в *табл. 2*.

Таблиця 1

Відображення операцій, пов'язаних з виконанням договору оренди в обліку «Орендаря» (варіант 1)

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік		
		Дт	Кт	Сума	Доходи	Витрати	ПДФЛ
1	Нарахована заробітна плата Петрова М. І. за лютий 2012 р.	92	661	2250	-	4500	-
		93	661	2250			
2	Нарахований дохід водія Петрова М. І. за договором оренди за лютий 2012 р.	92	685	800	-	1600	-
		93	685	800			
3	Здійснені нарахування та утримання з доходу водія Петрова М. І. за лютий 2012 р.						
3.1	– за зарплатою	661	651 ЄСВ	162 ¹	-	-	-
		661	641 ПДФЛ	650,70 ²	-	-	650,70
		92	651 ЄСВ	828 ³	-	1656	-
		93	651 ЄСВ	828 ³			
¹ – 4500 · 3,6% = 162 грн. Утримання ЄСВ за зарплатою відбувається в першу чергу відповідно до вимог Інструкції № 21-5. Ставка ЄСВ – у відповідності до п. 3.5. Інструкції № 21-5 [2].							
² – (4500 – 162) · 15% = 650,70 грн. Ставка ПДФЛ – у відповідності до п.167.1 ПКУ.							
³ – 2250 · 36,8% = 828 грн. Ставка ЄСВ – у відповідності до п.3.1.1. Інструкції № 21-5 на підставі класу ризику.							
3.2	– за доходом від надання в оренду автомобіля	685	651 ЄСВ	41,6 ⁴	-	-	-
		685	641 ПДФЛ	233,76 ⁵	-	-	233,76
		92	651 ЄСВ	277,6 ⁶	-	521	-
		93	651 ЄСВ	277,6 ⁶			
⁴ – 1600 · 2,6% = 41,6 грн. Сукупно зарплата та дохід від надання в оренду автомобіля у водія не перевищує суму максимальної величини, яка підлягає оподаткуванню ЄСВ відповідно до вимог Інструкції № 21-5. У 2012 р. максимальний розмір бази нарахування ЄСВ складає 15 прожиткових мінімумів для працездатних осіб (п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону № 2464-VI). Ставка ЄСВ – відповідно до п. 3.7. Інструкції № 21-5.							
⁵ – (1600 – 41,6) · 15% = 233,76 грн. Ставка ПДФЛ – у відповідності до п.167.1 ПКУ.							
⁶ – 800 · 34,7% = 277,6 грн. Ставка ЄСВ – у відповідності до п. 3.1.4. Інструкції № 21-5.							
4	Здійснені розрахунки з водієм Петровим М. І. за лютий 2012 р.:						
	– за зарплатою	661	301	3687,3 ⁷	-	-	-
	– за доходом від надання в оренду автомобіля	685	301	1324,64 ⁸	-	-	-
⁷ – 4500 – 162 – 650,70 = 3687,3 грн							
⁸ – 1600 – 41,6 – 233,76 = 1324,64 грн							

Таблиця 2

Відображення операцій, пов'язаних з виконанням договору оренди в обліку «Орендаря» (варіант 2)

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік		
		Дт	Кт	Сума	Доходи	Витрати	ПДФЛ
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Нарахована заробітна плата Водія за лютий 2012 р.	92	661	2250	-	4500	-
		93	661	2250			
2	Нарахований дохід водія Петрова М.І. за договором оренди за лютий 2012 р.	92	685	800	-	1600	-
		93	685	800			
3	Здійснені нарахування та утримання з доходу водія Петрова М. І. за лютий 2012 р.						
3.1	– за зарплатою	661	651 ЄСВ	162 ¹	-	-	-
		661	641 ПДФЛ	650,70 ²	-	-	650,70
		92	651 ЄСВ	828 ³	-	1656	-
		93	651 ЄСВ	828 ³			

1	2	3	4	5	6	7	8
¹ – $4500 \cdot 3,6\% = 162$ грн. Утримання ЄСВ за зарплатою відбувається в першу чергу відповідно до вимог Інструкції № 21-5. Ставка ЄСВ – у відповідності до п. 3.5. Інструкції № 21-5.							
² – $(4500 - 162) \cdot 15\% = 650,70$ грн. Ставка ПДФЛ – у відповідності до п. 167.1 ПКУ.							
³ – $2250 \cdot 36,8\% = 828$ грн. Ставка ЄСВ – у відповідності до п.3.1.1. Інструкції № 21-5 на підставі класу ризику.							
3.2	– за доходом від надання в оренду автомобіля	685	641 ПДФЛ	240 4	–	–	240
⁴ – $1600 \cdot 15\% = 240$ грн. Ставка ПДФЛ – у відповідності до п. 167.1 ПКУ.							
Здійснені розрахунки з водієм Петровим М. І. за лютий 2012 р.:							
4	- за зарплатою	661	301	3687,35	–	–	–
	- за доходом від надання в оренду автомобіля	685	301	13606	–	–	–
⁵ – $4500 - 162 - 650,70 = 3687,3$ грн							
⁶ – $1600 - 240 = 1360$ грн							

Як видно з розрахунків, представлених у табл. 2, з доходу водія Петрова М. І. отриманого від оренди автомобіля, не утримується ЄСВ. Така позиція базується на ст. 7 Закону № 2464 [3], згідно з якою у перелік доходів, що обкладаються ЄСВ, доход у вигляді нарахованої орендної плати не включається. Одночасно з тим включається такий вид доходів, як винагорода фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за договорами цивільно-правового характеру, але на підставі Листа Міністерства фінансів України від 23.02.2004 р. № Х-11-19 [4], в якому вказано, що оренда не відноситься ані до робіт, ані до послуг, можна дійти висновку: доходи у вигляді орендної плати не є базою для нарахування ЄСВ.

Крім того, на користь такого висновку свідчить і Лист Пенсійного фонду України від 27.02.2004 р. № 1852/04, в якому було висловлено, що «оскільки суми доходу, отриманого від надання майна в оренду, не є заробітною платою, а також не пов'язані з виконанням робіт (послуг), то страхові внески на вказані суми не нараховуються та не сплачуються» [5]. Такої думки дотримується частина незалежних аналітиків, які вважають цю норму дійсною і по відношенню до ЄСВ, недивлячись на те, що даний лист стосувався Закону № 1058.

ВИСНОВКИ

Як видно з наведеного прикладу, відображення в обліку однієї й тієї ж операції з оренди має суттєві розбіжності за своїми наслідками. Це дає підставу стверджувати, що нормативно-правові акти, що сьогодні регулюють ці питання, не узгоджені між собою. Правові колізії, що склалися в податковому обліку, підтверджуються тим, що окремі норми законодавчих актів, що є вже недіючими (наприклад, Закон № 1058), можуть бути застосовані до нових нормативно-правових документів. Така ситуація не може бути бездоганною з правової точки зору і не є однозначною, оскільки дає можливість аргументовано застосовувати на практиці різні варіанти відображення аналогічних операцій.

Подальші дослідження потрібно спрямувати на розробку та вдосконалення суміжних положень тих нормативно-правових актів, які стосуються певного обліко-

вого питання, що дало б змогу гармонізувати та привести у відповідність нормативні документи, що діють сьогодні. Необхідною базою для вирішення цих облікових проблем є саме теорія та наукова думка, яка сприятиме розробці необхідної теоретичної бази для забезпечення однозначного трактування й застосування в бухгалтерській практиці нормативно-правових документів. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Голос України. – 2010. – № 229 – 230.
2. Інструкція № 21-5 / Інструкція про порядок нарахування та сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, затверджена постановою правління Пенсійного фонду України від 27.09.2010 р. № 21-5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nibu.factor.ua/info/Zak_basa/ln_21-5/
3. Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI.
4. Щодо роз'яснень деяких положень Цивільного кодексу України, Лист Міністерства фінансів України від 23.02.2004 р. № Х-11-19 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1154.3094.0>
5. Щодо сплати внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування із сум доходу, отриманого від надання майна в оренду, Лист Пенсійного фонду України від 27.02.2004 р. № 1852/04 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.6474.0>

Рецензент – д-р екон. наук, проф. Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна **Соболев В. М.**