

**ВІДОБРАЖЕННЯ ОКРЕМИХ ОПЕРАЦІЙ ОРЕНДИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ В ОБЛІКУ ПІДПРИЄМСТВА: НАСЛІДКИ ЗМІНИ ЗАКОНОДАВЧОЇ БАЗИ В 2011 РОЦІ**

*Розглядаються теоретичні і методологічні основи відображення окремих операцій оренди основних засобів підприємства у фізичної особи у відповідності до норм Податкового кодексу України (ПКУ), аналізується спів ставність положень ПКУ та інших нормативно-правових актів в контексті їх застосування в практичній діяльності на предмет проведення правильних розрахунків оподаткування доходу фізичної особи від надання нею власного майна в оперативну оренду*

**Постановка проблеми.** З 1 січня 2011 року вступив в дію Податковий кодекс України. Крім того, відбулась заміна 4 видів обов'язкових внесків на державне соціальне страхування на 1: Єдиний соціальний внесок (ЄСВ). Заміна проведена на законодавчому рівні, але застосування на практиці нових нормативних документів показує, що існують деякі проблеми різного читання та розуміння їх окремих норм, а також проблеми спів ставності між собою окремих положень різних нормативно – правових документів в питаннях взаємопов'язаних.

**Мета дослідження.** Виявлення таких питань, пов'язаних з відображенням в обліку операцій оренди, що не є достатньо врегульованими на рівні нормативно – правових документів, та знаходження обґрунтованого рішення для можливості його застосування в практичній діяльності підприємства.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми оподаткування окремих операцій згідно з Податковим кодексом України та інших нормативно – правових актів, що вступили в дію в 2011 р., досліджуються дуже активно. Актуальність таких досліджень є об'єктивною, тому що нові нормативно – правові документи, що регулюють порядок оподаткування, тільки вступили в дію та тільки починають використовуватись у практичній діяльності підприємств. Але такі дослідження поки що у формі статей періодичних видань. Новизна проблеми, що виникла, дає великі перспективи для проведення більш глибоких та фундаментальних досліджень з питань оподаткування за новими правилами та відображення цих операцій в бухгалтерському обліку підприємств.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** У відповідності 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.

Як це було встановлено й старим податковим законодавством, ПКУ пропонує можливість здійснювати лізингові (орендні) операції у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), зворотного лізингу (оренди), оренди житла з викупом, оренди земельних ділянок та оренди будівель, в тому числі житлових приміщень.

Тому що у відповідності до п. 164.2.5 ПКУ дохід від надання майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування), включається до загального місячного (річного) доходу фізичної особи, що підлягає оподаткуванню податком на доходи фізичних осіб (ПДФЛ), то розглянемо предметно податкові наслідки з ПДФЛ таких операцій.

В зв'язку з тим, що доходи фізичних осіб від надання свого майна в лізинг, оренду або суборенду (строкове володіння та/або користування) визначаються в порядку, що встановлений п. 170.1 ПКУ, проаналізуємо ці норми.

Правила п. 170.1 ПКУ такі:

1. ПКУ визначає однакові правила для оподаткування доходу фізичної особи від надання нерухомості в оренду (суборенду) та жилий найм (піднайм). Фактично це є одна операція з різними нюансами.

2. 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).

3. 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).

4. 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 НКУ).

5. 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).

6. Методика визначення мінімальної суми орендного платежу відштовхується від мінімальної вартості 1 кв. метру загальної площі нерухомості з урахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників (п. 170.1.2 ПКУ).

7. Якісні показники встановлюються органом місцевого самоврядування села, селища, міста, на території яких вона розташована (п. 170.1.2 ПКУ).

8. Розмір мінімальної суми 1 кв. метру 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 (п. 170.1.2 ПКУ).

9. Якщо розмір мінімальної вартості місячної оренди 1 кв. метру загальної площі нерухомості з урахуванням місця її розташування, інших функціональних та якісних показників 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).

10. 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).

11. Доходи від надання нерухомості в оренду (суборенду) та 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, є платник податку – орендодавець (п. 170.1.5 ПКУ).

В такому випадку слід діяти наступним чином:

– Орендодавець повинен самостійно нарахувати та сплатити ПДФЛ до бюджету;

– 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;

– В 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.

А тепер розглянемо числовий приклад. Він та його розв'язання допоможе наочно продемонструвати: достатньо проста й дуже розповсюджена операція може бути розв'язана по-різному. Але цього бути не повинно.

Приклад:

Торгове підприємство "Орендар" – платник податку на прибуток та ПДВ на загальних підставах, 5 клас ризику для єдиного соціального внеску (ЄСВ), у 2011 році заключило договір оренди автомобіля у працівника Орендатора з 1 березня 2011 року терміном на 1 рік. Працівник – у штаті Орендаря та займає посаду Водія, податковою соціальною пільгою не користується. Щомісячний платіж за орендований автомобіль складає 1500 грн. та сплачується одночасно із заробітною платою, котра складає 4000 грн. Автомобіль, що орендується, використовується як для поїздок головного бухгалтера й директора, так і для постачання дрібних партій товару до місця здійснення торгівлі.

Відображення операцій, пов'язаних з виконанням договору оренди, в обліку Орендаря представимо у вигляді двох можливих варіантів: у табл. 1. та у табл. 2. А потім проаналізуємо розбіжності та з'ясуємо: чому кожен з наданих варіантів має право на існування.

Таблиця 1. Варіант 1

№ зп	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік		
		Дт	Кт	Сума	Доходи	Витрати	ПДФЛ
1	Нарахована заробітна плата Водія за березень 2011 р.	92	661	2000	–	4000	–
		93	661	2000			
2	Нараховане дохід Водія за договором оренди за березень 2011 р.	92	685	750	–	1500	–
		93	685	750			
3	Здійснені нарахування та утримання з доходу Водія за березень 2011 р.						
3.1	– за зарплатою	661	651 ЄСВ	144 <sup>1</sup>	–	–	–
		661	641 ПДФЛ	578,40 <sup>2</sup>	–	–	578,40
		92	651 ЄСВ	736 <sup>3</sup>	–	–	–
		93	651 ЄСВ	736 <sup>3</sup>	–	1472	–
<sup>1</sup> – 4000 * 3,6 % = 144 грн. Утримання ЄСВ за зарплатою відбувається в першу чергу у відповідності до вимог Інструкції № 21–5. Ставка ЄСВ – у відповідності до п. 3.5. Інструкції № 21–5							
<sup>2</sup> – (4000 – 144) * 15 % = 578,40 грн. Ставка ПДФЛ – у відповідності до п. 167.1 ПКУ							
<sup>3</sup> – 2000 * 36,8 % = 736 грн. Ставка ЄСВ – у відповідності до п. 3.1.1. Інструкції № 21–5 на підставі класу ризику							
3.2	– по доходу від надання в оренду автомобіля	685	651 ЄСВ	39 <sup>4</sup>	–	–	–
		685	641 ПДФЛ	219,15 <sup>5</sup>	–	–	219,15
		92	651 ЄСВ	260,25 <sup>6</sup>	–	–	–
		93	651 ЄСВ	260,25 <sup>6</sup>	–	521	–
<sup>4</sup> – 1500 * 2,6 % = 39 грн. Сукупно зарплата та дохід від надання в оренду автомобіля у Водія не перевищує суму максимальної величини, котра підлягає оподаткуванню ЄСВ у відповідності до вимог Інструкції № 21–5. В 2011 році максимальний розмір бази нарахування ЄСВ складає 15 прожиткових мінімумів для працездатних осіб (п. 4 ч. 1 ст. 1 Закону № 2464–VI). Ставка ЄСВ – у відповідності до п. 3.7. Інструкції № 21–5							
<sup>5</sup> – (1500 – 39) * 15 % = 219,15 грн. Ставка ПДФЛ – у відповідності до п. 167.1 ПКУ							
<sup>6</sup> – 750 * 34,7 % = 260,25 грн. Ставка ЄСВ – у відповідності до п. 3.1.4. Інструкції № 21–5							
4	Здійснені розрахунки з Водієм за березень 2011 р.						
	– за зарплатою	661	301	3277,60 <sup>7</sup>	–	–	–
		685	301	1241,85 <sup>8</sup>	–	–	–
<sup>7</sup> – 4000 – 144 – 578,40 = 3277,60 грн.							
<sup>8</sup> – 1500 – 39 – 219,15 = 1241,85 грн.							

Таблиця 2. Варіант 2

№ зп	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік		
		Дт	Кт	Сума	Доходи	Витрати	ПДФЛ
1	Нарахована заробітна плата Водія за березень 2011 р.	92	661	2000	–	4000	–
		93	661	2000			
2	Нараховане дохід Водія за договором оренди за березень 2011 р.	92	685	750	–	1500	–
		93	685	750			
3	Здійснені нарахування та утримання з доходу Водія за березень 2011 р.						
3.1	– за зарплатою	661	651 ЄСВ	144 <sup>1</sup>	–	–	–
		661	641 ПДФЛ	578,40 <sup>2</sup>	–	–	578,40
		92	651 ЄСВ	736 <sup>3</sup>	–	–	–
		93	651 ЄСВ	736 <sup>3</sup>	–	1472	–
<sup>1</sup> – 4000 * 3,6 % = 144 грн. Утримання ЄСВ за зарплатою відбувається в першу чергу у відповідності до вимог Інструкції № 21–5. Ставка ЄСВ – у відповідності до п. 3.5. Інструкції № 21–5							
<sup>2</sup> – (4000 – 144) * 15 % = 578,40 грн. Ставка ПДФЛ – у відповідності до п. 167.1 ПКУ							
<sup>3</sup> – 2000 * 36,8 % = 736 грн. Ставка ЄСВ – у відповідності до п. 3.1.1. Інструкції № 21–5 на підставі класу ризику							
3.2	– по доходу від надання в оренду автомобіля	685	641 ПДФЛ	225 <sup>4</sup>	–	–	225
<sup>4</sup> 1500 * 15 % = 225 грн. Ставка ПДФЛ – у відповідності до п. 167.1 ПКУ							

Продовження таблиці 2

Здійснені розрахунки з Водієм за березень 2011 р.							
4	– за зарплатою	661	301	3277,60 <sup>5</sup>	–	–	–
	– за доходом від надання в оренду автомобіля	685	301	1275 <sup>6</sup>	–	–	–
<sup>5</sup> 4000 – 144 – 578,40 = 3277,60 грн.							
<sup>6</sup> 1500 – 225 = 1275 грн.							
Що стосується ЄСВ, то ст. 7 Закону № 2464 не містить у переліку доходів, які обкладаються ЄСВ, такого виду доходів, як нарахована орендна плата. Одночасно с тим включає такий вид доходів, як винагороду фізичним особам за виконання робіт (надання послуг) за договорами цивільно-правового характеру							
Ще в 2004 році Міністерства фінансів України у листі від 23.02.2004 р. № Х-11-19 вказував на те, що оренда не відноситься ані до робіт, ані до послуг. На підставі цього можна дійти висновку: доходи у вигляді орендної плати не є базою для нарахування ЄСВ							
Також у листі Пенсійного фонду України від 27.02.2004 р. № 1852/04 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". Частина незалежних аналітиків вважає: не дивлячись на те, що даний лист стосувався Закону № 1058, висновок, викладений у ньому може бути застосований за аналогією і в випадках з ЄСВ							

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Як бачимо на числовому прикладі, різниця між Варіантом 1 и Варіантом 2 суттєва за наслідками. Але головним є наступне: нормативно-правові документи, що сьогодні регулюють питання, що досліджується, не є гармонізованими між собою. Можна дійсно припустити, що окремі положення нормативно-правового документу, що є недіючим (наприклад, Закон № 1058), можуть бути застосовані до нових нормативно-правових документів. Але така ситуація не бездоганною з точки зору правової, та не є однозначною, тому що на практиці дійсно існує можливість аргументувати застосування як одного варіанту, так і іншого. Перспективи подальших досліджень має сенс направити в розробку таких положень усіх нормативно – правових актів, що стосуються даного питання, які б могли гармонізувати та привести у відповідність нормативну базу, що існує сьогодні. Такий підхід може забезпечити полегшення застосування положень нормативно – правових документів на практиці, тому що саме теорія та наукова думка як раз і може виступати необхідною базою для будь – якої практичної діяльності з метою забезпечення прогресу та необхідного руху уперед.

**Список використаної літератури:**

1. ПКУ – Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
2. Закон № 2464 – Закон України "Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування" від 08.07.2010 р. № 2464-VI.
3. 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.

МІРОНОВА Ольга Іванівна – аудитор, здобувач кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету

**Наукові інтереси:**

- проблемні питання бухгалтерського та податкового обліку, аудиту необоротних активів підприємства та операцій з ними