

Сергій НАУМОВ, шеф-редактор

Вікторія СТАНКЕВИЧ, редактор напряму
«Бухгалтерський облік та оподаткування»

ОРЕНДНА ПЛАТА В НАТУРАЛЬНІЙ ФОРМІ: НОВІ ПІДХОДИ

Для кого ця стаття: для сільгосппідприємств, які нараховують та виплачують або мають намір виплачувати орендну плату фізособам у негрошовій формі.

Із цієї статті ви дізнаєтеся: про оподаткування доходів у вигляді орендної плати, які виплачуються фізичним особам; застосування «натурального коефіцієнта» та способи уникнення додаткових витрат на сплату податків; про облік таких операцій на сільгосппідприємстві.

Оподаткування доходів, які виплачуються фізичним особам, залежить від того, у який спосіб передбачено їх виплату за укладеними договорами. Про оподаткування доходів у грошовій формі йшлося в попередніх публікаціях.

Важливо, що розрахунки в натуральній (негрошовій) формі можуть проводитися лише юридичними та фізичними особами – підприємцями, які застосовують загальну систему оподаткування або перебувають у четвертій групі спрощеної системи оподаткування.

Для платників єдиного податку інших груп негрошова форма розрахунку призведе до втрати права застосовувати спрощену систему оподаткування (п. 291.6 Податкового кодексу, далі – ПК).

Виплата в негрошовій формі

Зазвичай орендна плата за земельні ділянки (паї), які орендуються у фізосіб, виплачується грошима, але один із варіантів – виплата в натуральній (негрошовій) формі (ст. 22 Закону від 06.10.98 р. № 161/98-ВР «Про оренду землі», далі – Закон № 161), наприклад власною продукцією або наданням послуг.

Такий спосіб виплати є досить зручним як для орендаря (у такому разі оминається етап продажу власної продукції з подальшою виплатою грошей орендодавцеві), так і для орендодавця (оскільки зазвичай орендарі відвантажують

власну продукцію фізособам у рахунок орендної плати за ціною, дещо нижчою за ринкову).

Можливість для орендаря виплатити орендодавцям доходи у вигляді орендної плати в негрошовій формі має бути передбачена в договорі.

У разі нарахування (надання) доходів у будь-якій негрошовій формі базою обкладення ПДФО є вартість такого доходу, розрахована за звичайними цінами, правила визначення яких установлені згідно з ПК, помножена на коефіцієнт, який обчислюється за формулою (п. 165.4 ПК):

$$K = 100 : (100 - C_n),$$

де K – коефіцієнт;

C_n – ставка податку, установлена для таких доходів на момент їх нарахування.

Оскільки з 2016 року застосовується ставка ПДФО – 18 %, такий «натуральний» коефіцієнт становитиме:

$$100 : (100 - 18) = 1,21951219512195.$$

У разі виплати будь-яких доходів у натуральній (негрошовій) формі слід звернути увагу, що **норми п. 165.4 ПК застосовуються лише для визначення бази обкладення ПДФО і не застосовуються для обчислення суми військового збору** (далі – ВЗ).

Приклад 1

Підприємство-орендар виплачує фізособі орендну плату власною продукцією на суму 25 000 грн.

Суму податків обчислюють так:

- ПДФО:
 $25\,000 \text{ грн} \times 1,219512 = 30\,487,80 \text{ грн};$
 $30\,487,80 \text{ грн} \times 18\% = 5\,487,80 \text{ грн};$
- ВЗ:
 $25\,000 \text{ грн} \times 1,5\% = 375 \text{ грн}.$

Отже, оподатковуваний дохід складає 24 625 грн, а сума податків (ПДФО + ВЗ) – 5 862,80 грн.

Якщо оподатковуваний дохід зменшити на суму утриманих податків (пп. 168.1.1 ПК), то отримаємо 24 624,95 грн, що менше доходу в сумі 25 000 грн, яку орендар зобов'язаний виплатити в натуральній формі орендодавцеві саме на суму ВЗ.

Важливо знати, що фактично податковий агент у разі виплати доходів у натуральній (негрошовій) формі сплачує ВЗ за власний рахунок.

Сплату податків із доходів у такий спосіб не передбачено (п. 38.2, ст. 57 ПК), і тому сплата ВЗ за рахунок податкового агента може розглядатись як додаткове благо. Проте ревізори ДФС зазвичай «закривають очі» на цей факт.

Для тих, хто прагне діяти суто в рамках сучасних норм ПК щодо обчислення ВЗ та його сплати, у договорах оренди, які передбачають виплату орендної плати в натуральній формі, слід передбачити відшкодування орендодавцем суми ВЗ, сплаченої орендарем до бюджету з вартості виплаченого в такий формі доходу.

У разі застосування «натурального» коефіцієнта пропонуємо звернути увагу на таке.

У прикладі 1, застосувавши «натуральний» коефіцієнт 1,219512, ми отримали оподатковуваний дохід 30 487,80 грн. Але якщо візьмемо, наприклад, коефіцієнт 1,21951, отримуємо 30 487,75 грн.

У такому разі сума ПДФО залишається незмінною й після округлення становить 5 487,80 грн у будь-якому разі. Водночас, визначаючи суму

до виплати як зменшення оподаткованої суми на суму утриманого ПДФО, ми отримуємо різні значення:

$$30\,487,80 \text{ грн} - 5\,487,80 \text{ грн} = 25\,000 \text{ грн}.$$

$$30\,487,75 \text{ грн} - 5\,487,80 \text{ грн} = 24\,999,95 \text{ грн}.$$

Оскільки облік доходів та податків із них ведеться з точністю до копійок, така різниця призведе до некоректного відображення операції на рахунках.

Отже, можна зробити такий висновок: що **більшу суму потрібно помножити (збільшити) на «натуральний» коефіцієнт, то більше знаків слід залишити після коми.** Для отримання задовільного результату слід урахувати стільки знаків після коми, щоб у добутку перестало змінюватися значення копійок після заокруглення. Так, для п'ятизначних цифр достатньо застосувати коефіцієнт із шістьма знаками після коми.

Документальне оформлення та відображення на рахунках

Відвантаження продукції в рахунок орендної плати доцільно оформлювати **накладною** (сільгоспоблік, форма № ВЗСГ-7, додаток 7 до Методичних рекомендацій, затверджених наказом Мінагрополітики від 21.12.07 р. № 929). Накладна виписується у двох примірниках:

- перший – залишається на складі (у коморі) чи в іншому місці зберігання продукції у матеріально відповідальній особі, яка здійснила відпуск продукції;
- другий – в одержувача – власника земельного паю.

Утім, не заборонено застосовувати і власно розроблену загальну відомість на відвантаження сільгосппродукції в рахунок орендних платежів.

У цьому разі нараховану орендну плату в натуральній формі (сільгосппродукцією) відображують: Дт **685** – Кт **701** «Дохід від реалізації готової продукції». А списання собівартості сільгосппродукції, відпущеної в рахунок оплати за оренду земельного паю: Дт **901** «Собівартість реалізованої готової продукції» – Кт **27** «Продукція сільськогосподарського виробництва».

На нашу думку, у відображенні операцій щодо виплати орендної плати в негрошовій формі **криється методологічна проблема бухгалтеру**. Адже для того щоб записи бухгалтеру за Кт 685 сходились із базою обкладення ПДФО у формі № 1ДФ, у кореспонденції з нарахування орендної плати Дт 23 (91) – Кт 685 слід відображати суму, збільшену на «натуральний» коефіцієнт. При цьому дохід за Дт 685 – Кт 701 проводиться в сумі без «натурального» коефіцієнта. Тобто по суті витрати підприємства збільшуються. А для підприємств – платників податку на прибуток питання коректності обліку особливо важливе.

Оскільки в питаннях бухгалтеру підприємства «затиснуті» в лещата стандартів та методичних рекомендацій, ми підготували відповідний запит до Мінфіну із цього приводу. Тож про позицію Мінфіну напишемо одразу, як отримаємо відповідь, в одному з наступних випусків.

Змішані виплати

У договорі оренди може бути передбачено, що орендна плата виплачується (надається) як повністю у грошовій або натуральній формі, так і частково у грошовій, а частково – у натуральній формах, що не суперечить нормам Закону № 161. Наприклад, за погодженням із орендодавцем орендар навесні надав йому послуги з оранки городу, а восени – зі збору врожаю, а решту орендної плати виплатив у грошовій формі до закінчення року.

У такому разі доходи в натуральній формі оподатковуються окремо, а у грошовій – окремо: для таких доходів окремо визначається об'єкт оподаткування та суми податків.

Приклад 2

Підприємство – орендар надало послуги фізособі-орендодавцеві на суму 10 000 грн; загальна сума доходу, що підлягає до виплати у вигляді орендної плати за рік, становить 25 000 грн.

1. Оподаткування доходів, наданих у вигляді послуги:

- ПДФО:
 $10\,000 \text{ грн} \times 1,219512 \times 18\% = 2\,195,12 \text{ грн};$

- ВЗ:
 $10\,000 \text{ грн} \times 1,5\% = 150 \text{ грн}.$

Ці суми податків перераховуються до бюджету протягом трьох банківських днів із дня надання послуги (пп. 168.1.4 ПК).

2. Сума ВЗ, нарахована податковим агентом у разі надання доходу в натуральній формі, утримується з доходу, який підлягає до виплати у грошовій формі. Тому сума орендної плати, що належить до виплати грошима, становить:

$$25\,000,00 \text{ грн} - 10\,000,00 \text{ грн} - 2\,195,12 \text{ грн} - 150,00 \text{ грн} = 12\,654,88 \text{ грн}.$$

Отже:

- ПДФО:
 $12\,654,88 \text{ грн} \times 18\% = 2\,277,88 \text{ грн};$
- ВЗ:
 $12\,654,88 \text{ грн} \times 1,5\% = 189,82 \text{ грн};$
- сума до виплати грошима:
 $12\,654,88 \text{ грн} - 2\,277,88 \text{ грн} - 189,82 \text{ грн} = 10\,187,18 \text{ грн}.$

У наведеному прикладі загальна сума ПДФО становить 4 473 грн, ВЗ – 339,85 грн, дохід, отриманий фізособою, – 20 187,18 грн (10 000,00 грн + 10 187,18 грн).

Якби вся сума виплачувалася грошима, ПДФО становив би 4 500 грн, ВЗ – 375 грн, а сума до виплати – 20 125 грн.

Як бачимо, за комбінованої виплати орендної плати фізособа-орендодавець отримала на 62,18 грн доходу більше, ніж було б у разі виплати всього доходу у грошовій формі. Відповідно, бюджет не доотримав цю суму у вигляді податків (27 грн (ПДФО) та 35,18 грн (ВЗ)).

Головним висновком цих двох розділів є те, що **«натуральний» коефіцієнт, передбачений п. 164.5 ПК, має застосовуватися лише в разі, якщо в договорі оренди передбачено, що дохід повністю або частково виплачується в натуральній (негрошовій) формі. В усіх інших випадках його застосування можна уникнути.**

Способи оптимізації сплати податків у разі розрахунків у натуральній формі

Як згадано вище, розрахунок за оренду з фізособою власною продукцією є взаємовигідним. Досягти такої взаємної вигоди можна і в разі, якщо в договорі передбачено виплату орендної плати лише у грошовій формі (як у більшості укладених договорів оренди).

Можна сказати й більше – умова виплати орендної плати у грошовій формі дозволяє орендареві більш гнучко обирати варіанти своїх дій, якщо з фізособою-орендодавцем досягнуто взаємної згоди на виплату орендної плати в натуральній формі. **І заощаджувати на цьому.**

Продаж власної продукції

Класичним варіантом уникнення «натурального» коефіцієнта, а отже, і витрат через збільшення сум податків, є виплата орендної плати у грошовій формі з подальшим продажем продукції суб'єкту виплати на цю суму.

У такому разі оподаткування здійснюється за порядком, передбаченим для виплат у грошовій формі, а увагу слід приділити документальному оформленню операції продажу власної продукції.

Зауважте, що мається на увазі саме власно вироблена продукція та її продаж через касу підприємства. Про вимоги законодавства до такої операції ми писали раніше (див. «БАЛАНС-АГРО», 2019, № 19, с. 24; 2018, № 32).

Загальний порядок дій такий:

- нараховується орендна плата згідно з договором оренди у грошовій формі, здійснюється

оподаткування та перерахування податків до бюджету;

- проводиться виплата орендної плати грошима;
- на суму отриманої орендної плати фізособа-орендодавець здійснює закупівлю продукції, виробленої орендарем;
- на суму придбання здійснюється відвантаження власно виробленої продукції.

Але фактично відбувається лише перша та остання дії, а все інше лише оформлюється документально з відповідним відображенням в обліку.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік у такому разі не має жодних особливостей та здійснюється в загальному порядку:

- спочатку нарахування орендної плати в грошовій формі та видача готівки з каси (про це детальніше – на с. 37 цього номера);
- далі – відображення доходу (виручки: Дт 361 – Кт 701; Дт 701 – Кт 641/ПДВ) і витрат (списання собівартості продукції: Дт 901 – Кт 27) від реалізації та оприбуткування виручки від реалізації в касу підприємства (Дт 301 – Кт 361).

Заміна способу виплати

Такий спосіб доступний лише в разі, якщо в договорі оренди передбачено, що плата за користування земельною ділянкою (паєм) здійснюється у грошовій формі і фізособа-орендодавець та орендар можуть дійти спільної згоди про те, що перший готовий отримати орендну плату продукцією останнього. У такому разі за заявою фізособи (див. **зразки 1–3**) можна змінити форму виплати орендної плати із грошової на натуральну.

ЗРАЗОК 1

<...>

Заява

Прошу замінити грошову форму орендної плати, яка підлягає мені до виплати за договором оренди від _____ № _____ після її оподаткування, на виплату її продукцією власного виробництва: зерно кукурудзи на суму _____ грн.

Залишок прошу надати зерном соняшнику.

<...>

ЗРАЗОК 2

<...>

Заява

Прошу замінити грошову форму орендної плати, яка підлягає мені до виплати за договором оренди від _____ № _____ після її оподаткування, на виплату продукцією власного виробництва в кількості:

- зерно кукурудзи (маса та одиниці виміру);
- зерно соняшнику (маса та одиниці виміру).

<...>

ЗРАЗОК 3

<...>

Заява

Прошу замінити грошову форму орендної плати, яка підлягає мені до виплати за договором оренди від _____ № _____ після її оподаткування, на виплату продукцією власного виробництва на суму:

- зерно кукурудзи – 60 % від суми, належної до виплати;
- зерно соняшнику – 40 % від суми, належної до виплати.

<...>

З юридичного погляду така дія цілком відповідає нормам Закону № 161, адже за згодою сторін розрахунки щодо орендної плати за землю можуть здійснюватися в натуральній формі (абзац другий ст. 22), а заява від орендодавця та її прийняття орендарем підпадають під таку згоду.

Зверніть увагу: у заяві обов'язково має бути зазначено, що заміна виплати на натуральну має бути здійснена після оподаткування орендної плати, нарахованої у грошовій формі.

За цих умов порядок дій буде такий:

- нараховується орендна плата згідно з договором оренди у грошовій формі, здійснюється оподаткування та перерахування податків до бюджету;
- орендодавець подає заяву про заміну форми виплати із грошової на натуральну;
- визначається обсяг продукції, який підлягає відвантаженню;
- здійснюється відвантаження продукції орендарем.

Причому черговість першої і другої дій не залежать одна від іншої.

Чи можна так робити і чи не будуть ревізори ДФС уважати таку виплату натуральною?

Спеціально для достовірної відповіді на це запитання і впевненості у наших рекомендаціях минулого року ми направляли запит до ДФС, описавши ситуацію із заміною форми виплати із грошової після її оподаткування на натуральну та отримали у відповідь лист від 12.11.18 р. № 36787/6/99-99-13-02-03-15 (див. «БАЛАНС-АГРО», 2018, № 46, с. 3). У ньому податківці зазначили, що в наведеній ситуації податковий агент зобов'язаний своєчасно та повністю нарахувати, утримати та перерахувати до бюджету ПДФО та ВЗ **без урахування коефіцієнта**, визначеного п. 164.5 ПК.

Відображення на рахунках бухгалтерії

У бухгалтерії зазначені операції відображатимуться так:

1. Нарахування належної суми орендної плати у грошовій формі:

- Дт **23 (91)** – Кт **685** – на суму нарахованої орендної плати за користування земельною ділянкою в грошовій формі згідно з умовами договору;
- Дт **685** – Кт **641/ПДФО, 642/ВЗ** – нарахування та утримання ПДФО та ВЗ з орендної плати;

2. Заміна форми виплати орендної плати:

- Дт **685** – Кт **701** – перерахування орендної плати в натуральну форму;
- Дт **701** – Кт **641/ПДВ** – на суму належного податкового зобов'язання з ПДВ;
- Дт **901** – Кт **27** – на собівартість продукції, виданої в рахунок орендних платежів.

Зарахування взаємної заборгованості

Одним із способів зміни грошової форми виплати орендної плати на іншу може стати за-

рахування взаємної заборгованості. Для цього треба, щоб у фізособи-орендодавця перед орендарем утворилася заборгованість. Причому слід звернути увагу, що заборгованість має бути однорідною з видом виплати орендної плати, тобто грошовою.

Такою заборгованістю можуть стати, наприклад, неоплачені послуги, надані орендарем фізособі-орендодавцеві з оранки городу, транспортні послуги, послуги зі збирання врожаю та ін.

У такому разі фізособа-боржник, якій належить до виплати сума орендної плати у грошовій формі, має звернутися із заявою до орендаря про проведення зарахування взаємної заборгованості (див. **зразок 4**).

ЗРАЗОК 4

<...>

Заява

Прошу зарахувати заборгованість, яка виникла за договором від ____ № ____, у рахунок орендної плати, яка належить мені до виплати за договором оренди від ____ № ____ за ____ рік (рік, за який нараховується орендна плата) після її оподаткування, у сумі ____ грн. (указується сума, на яку орендодавець дає згоду зарахувати вимоги).

<...>

Зразки 1–4 та лист ДФС від 05.12.18 р. № 39467/6/99-99-13-01-01-15 можна завантажити на сайті компанії <https://balance.ua/files/global/2019-agro-30-31-zrazok-1-4-list.doc> або за QR-кодом:



А порядок дій буде таким:

- орендар надає послуги фізособі-орендодавцеві, які та не оплачує;
- виникнення дебіторської заборгованості орендодавця перед орендарем;
- за договором оренди відбувається нарахування орендної плати у грошовій формі з її подальшим оподаткуванням та перерахуванням податків до бюджету;
- орендодавець подає заяву про часткове або

повне зарахування взаємної заборгованості. Відповідна віза керівника підприємства на заяві буде свідченням згоди на проведення такого взаємозарахування з подальшим виданням наказу по підприємству. Такий порядок оформлення зарахування буде достатньою документальною основою для бухгалтерії;

- проводиться зарахування взаємної заборгованості за заявою орендодавця та визначається залишок орендної плати у грошовій формі до виплати;

- здійснюється виплата залишку орендної плати у грошовій формі.

Водночас слід звернути увагу на положення ст. 602 Цивільного кодексу, а саме:

- не допускається зарахування зустрічних однорідних вимог, за якими минув строк позовної давності;
- не допускається зарахування зустрічних однорідних вимог в інших випадках, установлених договором або законом.

Отже, якщо в договорі оренди немає застережень щодо взаємозаліку, то така операція є цілком правомірною з юридичного аспекту.

Звертаємо увагу: не можуть проводити взаємозалік платники єдиного податку першої – третьої груп (п. 291.6 ПК). Ця норма ПК передбачає, що такі єдинники зобов'язані здійснювати розрахунки за товари (роботи, послуги) лише у грошовій формі, а в разі зарахування зустрічних однорідних вимог грошовий розрахунок не відбувається.

Тому взаємозалік розрахунків є прийнятним лише для тих сільгосп підприємств, які є платниками податку на прибуток або платниками єдиного податку четвертої групи.

Відображення на рахунках бухгалтеру

Операції із зарахування взаємозаборгованостей на рахунках бухгалтеру відображатимуться так:

1) на момент реалізації продукції:

- Дт **901** – Кт **27** – для списання собівартості продукції, виданої в рахунок орендних платежів;
- Дт **361** – Кт **701** – нарахування доходу (виручки) від реалізації продукції фізособі;
- Дт **701** – Кт **641/ПДВ** – на суму належного податкового зобов'язання з ПДВ (для підприємств – платників цього податку);

2) у періоді, на який припадає строк виплати за договором оренди:

- Дт **23 (91)** – Кт **685** – на суму нарахованої орендної плати за користування земельною ділянкою;
- Дт **685** – Кт **641/ПДФО, 642/ВЗ** – нарахування та утримання ПДФО та ВЗ з орендної плати;
- Дт **685** – Кт **361** – на вартість продукції зменшується сума нарахованих орендних платежів.

Відображення у звітності

Відображення доходу, який виплачується в натуральній формі із застосуванням «натурального» коефіцієнта, у податковому розрахунку за формою № 1ДФ має свої особливості.

«Сума нарахованого доходу» у розд. I форми № 1ДФ відображається з урахуванням «натурального» коефіцієнта, а «Загальна сума нарахованого доходу» в розд. II – без його урахування.

Це схоже на чергову зміну точки зору ДФС на виконання норм наказу Мінфіну від 13.01.15 р. № 4, але саме таку позицію викладено в листі ДФС від 05.12.18 р. № 39467/6/99-99-13-01-01-15, який ми отримали у відповідь на запит редакції щодо заповнення форми № 1ДФ у разі застосування «натурального» коефіцієнта для обчислення суми виплати фізособам доходів.

Заповнення форми № 1ДФ для прикладу 1 за умови нарахування та виплати доходу в негрошовій формі в одному і тому самому кварталі див. **фрагменті 1** у кінці консультації.

Заповнення форми № 1ДФ для прикладу 2 за умови, що і надання послуг, і виплата залишку орендної плати у грошовій формі відбулися в одному кварталі, див. у **фрагменті 2** у кінці консультації.

ВИСНОВКИ



При виплаті фізособі-орендодавцеві орендної плати у натуральному вигляді коефіцієнт, передбачений п. 164.5 ПК, застосовується лише у випадках, якщо такий спосіб виплати передбачено в договорі оренди.

Якщо у договорі оренди, укладеному із орендодавцем-фізособою, передбачено виплату орендної плати у грошовій формі, але орендодавець та орендар дійшли згоди про виплату в натуральній формі, застосування «натурального» коефіцієнта можна завжди уникнути.

При застосуванні «натурального» коефіцієнта відображення доходів у розділах I та II форми № 1ДФ має свої особливості.

ФРАГМЕНТ 1

<...>

Розділ I																				
№ з/п	Податковий номер або серія та номер паспорта										Сума нарахо- ваного доходу (грн, коп.)		Сума випла- ченого дохо- ду (грн, коп.)		Сума утриманого податку (грн, коп.)				Ознака доходу	...
															Нарахованого		Перерахованого			
1	2										3а		3		4а		4		5	...
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	1	30 487	80	30 487	80	5 487	80	5 487	80	106	...

Розділ II										
X	X	Загальна сума нарахованого доходу (грн, коп.)		Загальна сума виплаченого доходу (грн, коп.)		Загальна сума утриманого податку, збору (грн, коп.)				...
						нарахованого		перерахованого		
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
X	Військовий збір	25 000	00	25 000	00	375	00	375	00	...
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

<...>

ФРАГМЕНТ 2

<...>

Розділ I																				
№ з/п	Податковий номер або серія та номер паспорта									Сума нарахо- ваного доходу (грн, коп.)		Сума випла- ченого дохо- ду (грн, коп.)		Сума утриманого податку (грн, коп.)				Ознака доходу	...	
														Нарахованого		Перерахованого				
1	2									3а		3		4а		4		5	...	
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	9	25 000	00	25 000	00	4 473	00	4 473	00	106	...

Розділ II										
X	X	Загальна сума нарахованого доходу (грн, коп.)		Загальна сума виплаченого доходу (грн, коп.)		Загальна сума утриманого податку, збору (грн, коп.)				...
						нарахованого		перерахованого		
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...
X	Військовий збір	22 654	88	22 654	88	339	85	339	85	...
...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...

<...>