



Зинаида ОМЕЛЬНИЦКАЯ, редактор

АРЕНДА ИМУЩЕСТВА В СФЕРЕ ВЭД

Украинское предприятие может передавать имущество в аренду нерезиденту, а также арендовать имущество у нерезидента. При этом такое имущество может быть как на территории Украины, так и за ее пределами. Рассмотрим особенности учета этих операций и нюансы, которые нужно учитывать при заключении таких договоров, а именно: когда операция аренды имущества является объектом обложения НДС, нужно ли удерживать налог с доходов нерезидента.

Арендодатель – резидент

Сначала разберем ситуацию, когда нерезидент арендует имущество у украинского предприятия.

Бухгалтерский учет

Учет операций по **передаче имущества в аренду** нерезиденту ведется так же, как и в случае, когда арендатором является резидент Украины. То есть стоимостью переданного в операционную аренду имущества продолжает учитываться на балансе арендодателя на счетах учета необоротных активов (п. 16 П(С)БУ 14). Также арендодатель продолжает начислять амортизацию на переданное в аренду имущество.

Доход арендодателя в виде **арендных платежей** возникает по методу начисления – предварительная (авансовая) уплата арендных платежей арендатором доходом не признается (п. 6.3, 6.4 П(С)БУ 15).

Доход от сдачи имущества в аренду признается:

- прочим операционным доходом отчетного периода и отражается по дебету субсчета **713** «Доход от операционной аренды активов» – если сдача объектов в аренду не является предметом (целью) создания предприятия (т. е. не является основным видом деятельности арендодателя);

- доходом от операционной деятельности соответствующего отчетного периода и учитывается по дебету субсчета **703** «Доход от реализации работ, услуг» – если сдача в аренду является основным видом деятельности предприятия или в аренду сдается инвестиционная недвижимость.

Также в данной ситуации мы имеем дело с доходом, полученным в инвалюте, поэтому учет арендных платежей ведется согласно нормам П(С)БУ 21. Этот учет также зависит от того, что произошло раньше – поставка услуг нерезиденту или получение предоплаты от него.

Вариант 1. Если **сначала была поставка** услуг аренды, то пересчет инвалюты осуществляется по курсу НБУ на начало дня даты осуществления операции (п. 5 П(С)БУ 21). Возникшая в данной ситуации дебиторская задолженность для целей бухучета считается монетарной. А значит, на каждую дату баланса, а также на дату осуществления хозяйственной операции (в ее пределах или по всей статье – в соответствии с учетной политикой) по ней нужно определять курсовые разницы (п. 8 П(С)БУ 21).

При этом:

- положительные курсовые разницы (т. е. когда курс НБУ на дату баланса или осуществления хозоперации больше курса, действовавшего на дату начисления арендной платы) отражаются на субсчете **714** «Доход от операционной курсовой разницы»;
- отрицательные курсовые разницы (т. е. когда курс НБУ на дату баланса или осуществления хозоперации меньше курса, действовавшего на дату начисления арендной платы) отражаются на субсчете **945** «Потери от операционной курсовой разницы».

Вариант 2. Если **сначала была получена предоплата** от нерезидента, тогда ее сумма в инвалюте пересчитывается на дату признания дохода (т. е. на дату оказания услуг аренды) по курсу

НБУ, действующему на начало дня получения такой предоплаты.

Налог на прибыль

Арендодатель ведет учет по налогу на прибыль по правилам бухучета, то есть без корректировок финрезультата до налогообложения.

Вместе с тем у предприятий, которые должны корректировать финрезультат до налогообложения, могут возникнуть основания для корректировки финрезультата на сумму превышения обычных цен над суммой арендной платы, указанной в договоре (контракте) с нерезидентом (пп. 140.5.1 НК).

Если в аренду нерезиденту сдается имущество, расположенное за пределами таможенной территории Украины (далее – ТТУ), арендодатель получает доход из источника за пределами Украины (пп. 14.1.55 НК). Согласно пп. 141.4.9 НК суммы налога, уплаченные с прибыли за границей, могут быть зачтены при уплате налога на прибыль в Украине. При этом размер зачтенных сумм налога из иностранных источников в течение налогового (отчетного) периода не может превышать сумму налога, которая подлежит уплате в Украине в течение такого периода.



Также **следует помнить**, что зачет уплаченных за границей сумм налога возможен при условии, что:

- между Украиной и страной нерезидента подписан международный договор об избежании двойного налогообложения;
- плательщик налога на прибыль представит в контролирующий орган письменное подтверждение факта уплаты им налога в другом государстве.

НДС

Операции по передаче имущества в аренду и его возврату арендодателю не являются объектом обложения НДС (пп. 196.1.2 НК). Но если имущество для целей передачи в аренду вывозится за пределы ТТУ, то налогообложение этой операции зависит от вида применяемого таможенного режима. Остановимся на этом моменте подробнее.

Таможенный режим временного вывоза. Предусматривает условное полное освобождение от обложения НДС, если соблюдаются огра-

ничения, установленные гл. 19 ТК (п. 206.8 НК). Срок временного вывоза устанавливается таможенным органом на основании поданных декларантом (уполномоченным лицом) документов в каждом конкретном случае, но не может превышать 3 года. Этот срок может быть продлен с учетом цели временного вывоза и других обстоятельств (ст. 116 ТК).

Обратный ввоз товаров в Украину, которые были вывезены за пределы ТТУ в режиме временного вывоза, осуществляется в таможенном режиме реимпорта (п. 1 ч. 2 ст. 78 ТК), который предусматривает освобождение от обложения НДС (п. 206.3 НК).

Таможенный режим экспорта. В этом режиме вывоз имущества сопровождается уплатой вывозной пошлины (в отдельных случаях) и обложением НДС по ставке 0 % (пп. «а» пп. 195.1.1 НК). В отличие от режима временного вывоза этот режим не имеет временных ограничений. Но у него есть недостаток – имущество возвращается в режиме импорта, то есть с уплатой таможенной пошлины и НДС по ставке 20 %, исходя из таможенной стоимости ввозимого имущества.

Теперь что касается поставки непосредственно услуг аренды. Согласно пп. «б» п. 185.1 НК объектом обложения НДС являются операции по оказанию услуг, место поставки которых находится на территории Украины. Место поставки услуг определяется согласно ст. 186 НК и зависит от вида имущества, переданного в аренду. Так, если в аренду передается:

- недвижимое имущество – местом поставки является место фактического расположения имущества (пп. 186.2.2 НК). То есть, если арендуемое имущество находится в Украине, местом поставки услуг является ТТУ;
- движимое имущество (за исключением транспортных средств и банковских сейфов) – это место, в котором получатель услуг зарегистрирован как субъект хозяйствования (пп. «г» п. 186.3 НК). То есть, если арендатор – нерезидент Украины, место поставки арендных услуг находится за пределами ТТУ, причем независимо от фактического местонахождения арендуемого имущества (в Украине или за ее пределами);
- транспортные средства и банковские сейфы – это место регистрации поставщика услуг (п. 186.4 НК). Поэтому если арендодатель – резидент, то место поставки находится в Украине, причем независимо от факти-

ческого местонахождения арендуемого имущества (в Украине или за ее пределами).

Если местом поставки услуг аренды является **ТТУ**, арендодатель обязан начислить налоговые обязательства по правилу первого события (оплаты или подписания акта оказанных услуг) и на эту дату оформить налоговую накладную (далее – НН) на неплательщика НДС: с типом причины «02» в строке «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю)» и условным ИНН «100000000000».

Если же место поставки услуг аренды определено **за пределами ТТУ**, объекта обложения НДС не возникает, НН не составляется, а в налоговой декларации по НДС (далее – декларация) такая операция отражается в строке 5 на основании бухгалтерской справки.

Рассмотрим учет операций по передаче имущества в аренду нерезиденту на числовых примерах.

ПРИМЕР 1

Предприятие-арендодатель передало в аренду арендатору-нерезиденту торговое помещение (инвестиционная недвижимость), расположенное на ТТУ. Стоимость аренды составляет 360 евро в месяц (в т. ч. НДС – 60 евро). Арендная плата перечисляется не позднее 10-го числа месяца, следующего за месяцем ее начисления.

В учете арендодателя операции отражаются так (для упрощения проводки по продаже и зачислению инвалюты на текущие счета не приводятся):

(евро/грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Курс НБУ – 27 грн за €1. Начислена арендная плата за месяц	Акт оказанных услуг	362	703	€360 9 720
2	Начислены налоговые обязательства по НДС	НН	703	641	1 620
3	Отражен финрезультат	Регистры бухучета	703	791	8 100
4	Курс НБУ – 27,15 грн за €1. Получена арендная плата от нерезидента	Выписка банка	316	362	€360 9 774
5	Отражена курсовая разница [(27,15 – 27,00) × €360]	Бухгалтерская справка	362 714	714 791	54

Арендодатель – нерезидент

Теперь рассмотрим ситуацию, когда предприятие-резидент арендует имущество у нерезидента.

Бухгалтерский учет

Стоимость имущества, полученного в аренду, отражается арендатором на забалансовом счете **01** «Арендованные необоротные активы». Если у нерезидента арендуется движимое имущество, которое перевозится через таможенную границу Украины, тогда платежи, которые могут быть уплачены при таможенном оформлении такого имущества, относятся на расходы отчетного периода и учитываются по дебету счета **92** «Административные расходы» (п. 18 П(С)БУ 16).

Если арендатор-резидент осуществляет расчеты за представленные арендодателем-нерезидентом услуги аренды в инвалюте, тог-

да пересчет инвалюты в гривни осуществляется согласно нормам П(С)БУ 21 (подробнее см. выше).

Учет арендной платы ведется в зависимости от направления использования арендованного имущества: либо в составе себестоимости готовой продукции, либо в составе расходов отчетного периода, то есть по дебету счетов **23, 91–94** (п. 15–20 П(С)БУ 16).

При возврате имущества арендодателю по истечении срока действия договора аренды стоимость объекта аренды, ранее отраженная на забалансовом счете, списывается на основании акта приемки-передачи.

Налог на прибыль

Учет по налогу на прибыль ведется по правилам бухучета. То есть корректировка финрезультата

по операции получения имущества в аренду, его возврату, а также уплате арендных платежей нормами НК не предусмотрена (кроме контролируемых операций).

Налог на доходы нерезидента

Сумма арендной платы, уплаченная резидентом-арендатором в пользу арендодателя – нерезидента-юрлица, считается доходом с источником его происхождения из Украины и подлежит обложению налогом на доходы нерезидента (пп. 14.1.54, пп. «г» пп. 141.4.1 НК).

То есть резидент при выплате дохода нерезиденту должен удержать и уплатить в бюджет налог в размере 15 % суммы такого дохода (пп. 141.4.2 НК). Однако если между Украиной и страной нерезидента заключен международный договор, которым предусмотрен иной порядок налогообложения, то применяются нормы международного договора (п. 3.2 НК).

Если арендуемое у нерезидента имущество находится за пределами ТТУ, арендная плата, по мнению налоговой (ОИР, категория 102.16), также является доходом нерезидента, полученным в Украине. То есть, налог на доходы нерезидента удерживается.

НДС

Сама по себе операция по получению имущества в аренду от арендодателя-нерезидента не приводит к возникновению объекта обложения НДС (пп. 196.1.2 НК). Однако если объектом аренды является движимое имущество, которое ввозится на ТТУ, при его таможенном оформлении может уплачиваться НДС (в зависимости от выбранного таможенного режима).

Таможенный режим импорта. Операция по ввозу имущества на ТТУ облагается НДС по ставке 20 %, кроме ввоза товаров, освобожденных от обложения НДС согласно ст. 197, подразд. 2 разд. XX НК и нормам международных договоров (п. 206.2 НК).

Налоговые обязательства возникают у арендатора на дату представления таможенной декларации (далее – ТД) для таможенного оформления (п. 187.8 НК). Также на дату уплаты налоговых обязательств на таможене у арендатора возникает право на отражение налогового кредита (при наличии надлежащим об-

разом оформленной ТД). Налоговый кредит при импорте товаров отражается в строке 11.1 декларации.

Таможенный режим временного ввоза. Операции по ввозу имущества на ТТУ в этом режиме регулируются гл. 18 ТК. Данный режим предусматривает условное полное или частичное освобождение от уплаты таможенных платежей (ч. 1 ст. 103 ТК, п. 206.7 НК). Срок пребывания в режиме временного ввоза не может превышать 3 года.

Что касается услуг аренды, то порядок налогообложения зависит от места поставки таких услуг, а определение места поставки – от вида арендуемого у нерезидента имущества.

Так, если место поставки услуг нерезидента определено на **ТТУ**, операция поставки облагается НДС по ставке 20 %. А поскольку поставщиком услуг является нерезидент, начислить налоговые обязательства должен получатель услуг (п. 208.2 НК). Налоговые обязательства начисляются на дату первого события – оплаты услуг или подписания акта оказанных услуг. На эту дату получатель услуг должен выписать НН с типом причины «14» в строке «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю)» и зарегистрировать ее в ЕРНН. Такая НН дает получателю услуг право на отражение налогового кредита в одном отчетном периоде с налоговыми обязательствами, но при условии, что НН была зарегистрирована в ЕРНН своевременно (п. 198.2, 201.10, 208.2 НК). Если же НН была зарегистрирована в ЕРНН с нарушением установленного срока, налоговый кредит отражается в периоде ее регистрации.

При получении услуг от нерезидента с местом поставки на ТТУ налоговые обязательства отражаются в строке 6 декларации, а налоговый кредит – в строке 13.

Если арендатор является неплательщиком НДС, то при получении услуг от нерезидента с местом их поставки на ТТУ он все равно должен уплатить в бюджет налоговые обязательства. Основанием для этого является Расчет налоговых обязательств, начисленных получателем услуг, не зарегистрированным как плательщик НДС, которые поставляются нерезидентами, в том числе их постоянными представительствами, не зарегистрированными налогоплательщиками на ТТУ (далее – Расчет). Его форма утверждена Приказом № 21.

Расчет является частью НДС-отчетности и подается в срок, предусмотренный для ее подачи, то есть не позднее 20-го числа следующего за отчетным месяца. Налог уплачивается в бюджет в срок, установленный для уплаты налоговых обязательств плательщиками НДС, – в течение 10 дней после истечения срока подачи отчетности.

Если место поставки услуг определено **за пределами ТТУ**, тогда объект обложения НДС не возникает и НН не оформляется. В декларации такая операция также не отражается.

ПРИМЕР 2

Согласно договору аренды предприятие-резидент арендует у юрлица-нерезидента оборудование, которое используется для производства продукции. Нерезидент не имеет своего представительства в Украине. Оборудование ввозится на ТТУ в таможенном режиме импорта. Курс НБУ на дату ввоза оборудования – 27 грн за 1 евро. Таможенная стоимость оборудования – 150 000 евро. По условиям договора арендная плата начисляется ежемесячно и составляет 850 евро. Также из арендной платы арендатор удерживает налог на доходы нерезидента.

В учете арендатора операции отражаются так:

(евро/грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
1	Курс НБУ – 27,80 грн за 1 евро. Перечислены денежные средства для уплаты: – таможенной пошлины (€150 000 x 27,80 x 10 %) – НДС [(€150 000 x 27,80 + 117 000) x 20 %]	Выписка банка	377	311	117 000,00 857 400,00
2	Отражен налоговый кредит по НДС	ТД	641	377	857 400,00
3	Получено в аренду оборудование	Акт приемки-передачи	01	–	470 000,00
4	Курс НБУ – 27,70 грн за €1. Начислена арендная плата за месяц	Акт оказанных услуг	23	632	€850,00 23 822,00
5	Начислены налоговые обязательства по НДС	НН	644	641	4 764,40
6	Отражен налоговый кредит по НДС		641	644	4 764,40
7	Курс НБУ – 27,50 грн за €1. Отражена курсовая разница на дату погашения задолженности нерезидентом [(27,70 – 27,50) x €850]	Бухгалтерская справка	632	714	172,00
8	Удержан налог на доходы нерезидента (€850 x 15 % x 27,50)		632	641	3 571,75
9	Перечислен налог в бюджет	Платежное поручение	641	311	3 571,75
10	Перечислена арендная плата нерезиденту (€850 x 27,50 – 3 506,25)	Выписка банка	632	312	19 803,25

ВЫВОДЫ

Объект налогообложения по поставке услуг аренды зависит от места поставки услуг и вида арендуемого имущества.

Сумма арендной платы, уплаченная арендатором-резидентом в пользу арендодателя – нерезидента-юрлица, считается доходом с источником его происхождения из Украины и подлежит обложению налогом на доходы нерезидента.