



Зінаїда ОМЕЛЬНИЦЬКА, редактор

ОРЕНДА МАЙНА У СФЕРІ ЗЕД

Українське підприємство може передавати майно в оренду нерезиденту, а також орендувати майно в нерезидента. При цьому таке майно може бути як на території України, так і за її межами. Розглянемо особливості обліку цих операцій та нюанси, які потрібно враховувати при укладенні таких договорів, а саме: коли операція оренди майна є об'єктом обкладення ПДВ, чи потрібно утримувати податок із доходів нерезидента.

Орендодавець – резидент

Спочатку розберемо ситуацію, коли нерезидент орендує майно в українського підприємства.

Бухгалтерський облік

Облік операцій із **передання майна в оренду** нерезиденту ведеться так само, як і у випадку, коли орендарем є резидент України. Тобто вартість переданого в операційну оренду майна продовжує обліковуватися на балансі орендодавця на рахунках обліку необоротних активів (п. 16 П(С)БО 14). Також орендодавець продовжує нараховувати амортизацію на передане в оренду майно.

Дохід орендодавця у вигляді **орендних платежів** виникає за методом нарахування – попередня (авансова) сплата орендних платежів орендарем доходом не визнається (п. 6.3, 6.4 П(С)БО 15).

Дохід від здавання майна в оренду визнається:

- іншим операційним доходом звітного періоду та відображається за дебетом субрахунка **713** «Дохід від операційної оренди активів» – якщо здавання об'єктів в оренду не є предметом (метою) створення підприємства (тобто не є основним видом діяльності орендодавця);

- доходом від операційної діяльності відповідного звітного періоду та обліковується за дебетом субрахунка **703** «Дохід від реалізації робіт, послуг» – якщо здавання в оренду є основним видом діяльності підприємства або в оренду здається інвестиційна нерухомість.

Також у даній ситуації ми маємо справу з доходом, отриманим в інвалюті, тому облік орендних платежів ведеться згідно з нормами П(С)БО 21. Цей облік також залежить від того, що відбулося раніше – постачання послуг нерезиденту чи отримання передоплати від нього.

Варіант 1. Якщо спочатку було постачання послуг оренди, то перерахування інвалюти здійснюється за курсом НБУ на початок дня дати здійснення операції (п. 5 П(С)БО 21). Виникла в даній ситуації дебіторська заборгованість для цілей бухгалтерського обліку вважається монетарною. А значить, на кожну дату балансу, а також на дату здійснення господарської операції (у її межах або за всією статтею – відповідно до облікової політики) за нею потрібно визначити курсові різниці (п. 8 П(С)БО 21).

При цьому:

- додатні курсові різниці (тобто коли курс НБУ на дату балансу або здійснення господарської операції більше від курсу, що діяв на дату нарахування орендної плати) відображаються на субрахунку **714** «Дохід від операційної курсової різниці»;
- від'ємні курсові різниці (тобто коли курс НБУ на дату балансу або здійснення господарської операції менше від курсу, що діяв на дату нарахування орендної плати) відображаються на субрахунку **945** «Втрати від операційної курсової різниці».

Варіант 2. Якщо спочатку була отримана передоплата від нерезидента, тоді її сума в інвалюті перераховується на дату визнання доходу

(тобто на дату надання послуг оренди) за курсом НБУ, що діє на початок дня отримання такої передоплати.

Податок на прибуток

Орендодавець веде облік із податку на прибуток за правилами бухобліку, тобто без коригувань фінрезультату до оподаткування.

Водночас у підприємств, які повинні коригувати фінрезультат до оподаткування, можуть виникнути підстави для коригування фінрезультату на суму перевищення звичайних цін над сумою орендної плати, зазначеної в договорі (контракті) з нерезидентом (пп. 140.5.1 ПК).

Якщо в оренду нерезиденту здається майно, розташоване за межами митної території України (далі – МТУ), орендодавець отримує дохід із джерела за межами України (пп. 14.1.55 ПК). Згідно з пп. 141.4.9 ПК суми податку, сплачені із прибутку за кордоном, можуть бути зараховані при сплаті податку на прибуток в Україні. При цьому розмір зарахованих сум податку з іноземних джерел протягом податкового (звітного) періоду не може перевищувати суму податку, яка підлягає сплаті в Україні протягом такого періоду.



Також **слід пам'ятати**, що зарахування сплачених за кордоном сум податку можливе за умови, що:

- між Україною та країною нерезидента підписано міжнародний договір про запобігання подвійного оподаткування;
- платник податку на прибуток подасть до контролюючого органу письмове підтвердження факту сплати ним податку в іншій державі.

ПДВ

Операції з передання майна в оренду та його повернення орендодавцеві не є об'єктом обкладення ПДВ (пп. 196.1.2 ПК). Але якщо майно для цілей передання в оренду вивозиться за межі МТУ, то оподаткування цієї операції залежить від виду застосовуваного митного режиму. Зупинимось на цьому моменті докладніше.

Митний режим тимчасового вивезення. Передбачає умовне повне звільнення від обкла-

дення ПДВ, якщо дотримуються обмеження, установлені гл. 19 ТК (п. 206.8 ПК). Строк тимчасового вивезення встановлюється митним органом на підставі поданих декларантом (уповноваженою особою) документів у кожному конкретному випадку, але не може перевищувати 3 роки. Цей строк може бути продовжений з урахуванням цілі тимчасового вивезення та інших обставин (ст. 116 МК).

Зворотне ввезення товарів в Україну, які були вивезені за межі МТУ в режимі тимчасового вивезення, здійснюється в митному режимі реімпорту (п. 1 ч. 2 ст. 78 МК), який передбачає звільнення від обкладення ПДВ (п. 206.3 ПК).

Митний режим експорту. У цьому режимі вивезення майна супроводжується сплатою ввізного мита (в окремих випадках) і обкладенням ПДВ за ставкою 0 % (пп. «а» пп. 195.1.1 ПК). На відміну від режиму тимчасового вивезення цей режим не має тимчасових обмежень. Але в нього є недолік – майно повертається в режимі імпорту, тобто зі сплатою мита та ПДВ за ставкою 20 % виходячи з митної вартості ввезеного майна.

Тепер що стосується постачання безпосередньо послуг оренди. Згідно з пп. «б» п. 185.1 ПК об'єктом обкладення ПДВ є операції з надання послуг, місце постачання яких перебуває на території України. Місце постачання послуг визначається згідно зі ст. 186 ПК і залежить від виду майна, переданого в оренду. Так, якщо в оренду передається:

- нерухоме майно – місцем постачання є місце фактичного розташування майна (пп. 186.2.2 ПК). Тобто, якщо орендоване майно перебуває в Україні, місцем постачання послуг є МТУ;
- рухоме майно (за винятком транспортних засобів і банківських сейфів) – це місце, у якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання (пп. «г» п. 186.3 ПК). Тобто, якщо орендар – нерезидент України, місце постачання орендних послуг знаходиться за межами МТУ, причому незалежно від фактичного місцезнаходження орендованого майна (в Україні або за її межами);
- транспортних засобів і банківських сейфів – це місце реєстрації постачальника послуг (п. 186.4 ПК). Тому якщо орендодавець – резидент, то місце постачання знаходиться в Україні, причому незалежно від фактично-

го місцезнаходження орендованого майна (в Україні чи за її межами).

Якщо місцем постачання послуг оренди є **МТУ**, орендодавець зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання за правилом першої події (оплати або підписання акта нажаних послуг) і на цю дату оформити податкову накладну (далі – ПН) на неплатника ПДВ: з типом причини «02» у рядку «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю)» та умовним ІПН «100000000000».

Якщо ж місце постачання послуг оренди визначене **за межами МТУ**, об'єкт обкладення ПДВ не виникає, ПН не складається, а в податковій декларації з ПДВ (далі – декларація) така операція відображається в рядку 5 на підставі бухгалтерської довідки.

Розглянемо облік операцій із передання майна в оренду нерезиденту на числових прикладах.

ПРИКЛАД 1

Підприємство-орендодавець передало в оренду орендарю-нерезиденту торговельне приміщення (інвестиційна нерухомість), розташоване на МТУ. Вартість оренди становить 360 євро на місяць (у т. ч. ПДВ – 60 євро). Орендна плата перераховується не пізніше 10-го числа місяця, що настає за місяцем її нарахування.

В обліку орендодавця операції відображаються так (для спрощення проведення із продажу та зарахування інвалюти на поточні рахунки не наводяться):

(євро/грн)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Курс НБУ – 27 грн за €1. Нараховано орендну плату за місяць	Акт наданих послуг	362	703	€360 9 720
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	ПН	703	641	1 620
3	Відображено фінрезультат	Регістри бухобліку	703	791	8 100
4	Курс НБУ – 27,15 грн за €1. Отримано орендну плату від нерезидента	Виписка банку	316	362	€360 9 774
5	Відображено курсову різницю [(27,15 – 27,00 x €360)]	Бухгалтерська довідка	362 714	714 791	54

Орендодавець – нерезидент

Тепер розглянемо ситуацію, коли підприємство-нерезидент орендує майно в нерезидента.

Бухгалтерський облік

Вартість майна, отриманого в оренду, відображається орендарем на позабалансовому рахунку **01** «Орендовані необоротні активи». Якщо в нерезидента орендується рухоме майно, яке перевозиться через митний кордон України, тоді платежі, які можуть бути сплачені при митному оформленні такого майна, відносяться на витрати звітного періоду й обліковуються за дебетом рахунка **92** «Адміністративні витрати» (п. 18 П(С)БО 16).

Якщо орендар-резидент здійснює розрахунки за надані орендодавцем-нерезидентом послуги

оренди в інвалюті, тоді перерахування інвалюти в гривні здійснюється згідно з нормами П(С)БО 21 (докладніше див. вище).

Облік орендної плати ведеться залежно від напряму використання орендованого майна: або в складі собівартості готової продукції, або в складі витрат звітного періоду, тобто за дебетом рахунків **23, 91–94** (п. 15–20 П(С)БО 16).

При поверненні майна орендодавцеві після закінчення строку дії договору оренди вартість об'єкта оренди, раніше відображена на позабалансовому рахунку, списується на підставі акта приймання-передачі.

Податок на прибуток

Облік із податку на прибуток ведеться за правилами бухобліку. Тобто коригування фінрезультату

тату за операцією отримання майна в оренду, його повернення, а також сплати орендних платежів нормами ПК не передбачене (крім контрольованих операцій).

Податок на доходи нерезидента

Сума орендної плати, сплачена резидентом-орендарем на користь орендодавця – нерезидента-юрособи, вважається доходом із джерелом його походження з України та підлягає обкладенню податком на доходи нерезидента (пп. 14.1.54, пп. «г» пп. 141.4.1 ПК).

Тобто резидент при виплаті доходу нерезиденту повинен утримати та сплатити до бюджету податок у розмірі 15 % суми такого доходу (пп. 141.4.2 ПК). Однак якщо між Україною та країною нерезидента укладено міжнародний договір, яким передбачено інший порядок оподаткування, то застосовуються норми міжнародного договору (п. 3.2 ПК).

Якщо орендоване в нерезидента майно знаходиться за межами МТУ, орендна плата, на думку податкової (ЗІР, категорія 102.16), також є доходом нерезидента, отриманим в Україні. Тобто, податок на доходи нерезидента утримується.

ПДВ

Сама по собі операція з отримання майна в оренду від орендодавця-нерезидента не приводить до виникнення об'єкта обкладення ПДВ (пп. 196.1.2 ПК). Однак якщо об'єктом оренди є рухоме майно, яке ввозиться на МТУ, при його митному оформленні може сплачуватися ПДВ (залежно від обраного митного режиму).

Митний режим імпорту. Операція з увезення майна на МТУ обкладається ПДВ за ставкою 20 %, крім увезення товарів, звільнених від обкладення ПДВ згідно зі ст. 197, підрозд. 2 розд. ХХ ПК і нормами міжнародних договорів (п. 206.2 ПК).

Податкові зобов'язання виникають в орендаря на дату подання митної декларації (далі – МД) для митного оформлення (п. 187.8 ПК). Також на дату сплати податкових зобов'язань на митниці в орендаря виникає право на відображення податкового кредиту (за наявності належним

чином оформленої МД). Податковий кредит при імпорті товарів відображається в рядку 11.1 декларації.

Митний режим тимчасового ввезення. Операції з увезення майна на МТУ в цьому режимі регулюються гл. 18 МК. Даний режим передбачає умовне повне або часткове звільнення від сплати митних платежів (ч. 1 ст. 103 МК, п. 206.7 ПК). Строк перебування в режимі тимчасового ввезення не може перевищувати 3 роки.

Що стосується послуг оренди, то порядок оподаткування залежить від місця постачання таких послуг, а визначення місця постачання – від виду орендованого в нерезидента майна.

Так, якщо місце постачання послуг нерезидента визначене на **МТУ**, операція постачання обкладається ПДВ за ставкою 20 %. А оскільки постачальником послуг є нерезидент, нарахувати податкові зобов'язання повинен отримувач послуг (п. 208.2 ПК). Податкові зобов'язання нараховуються на дату першої події – оплати послуг або підписання акта наданих послуг. На цю дату отримувач послуг повинен виписати ПН із типом причини «14» у рядку «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю)» і зареєструвати її в ЄРПН. Така ПН дає отримувачеві послуг право на відображення податкового кредиту в одному звітному періоді з податковими зобов'язаннями, але за умови, що ПН була зареєстрована в ЄРПН своєчасно (п. 198.2, 201.10, 208.2 ПК). Якщо ж ПН була зареєстрована в ЄРПН із порушенням установленого строку, податковий кредит відображається в періоді її реєстрації.

При отриманні послуг від нерезидента з місцем постачання на МТУ податкові зобов'язання відображаються в рядку 6 декларації, а податковий кредит – у рядку 13.

Якщо орендар є неплатником ПДВ, то при отриманні послуг від нерезидента з місцем їх постачання на МТУ він усе одно повинен сплатити до бюджету податкові зобов'язання. Підставою для цього є Розрахунок податкових зобов'язань, нарахованих отримувачем послуг, не зареєстрованим як платник ПДВ, які поставляються нерезидентами, у тому числі їх постійними представництвами, не зареєстрованими платниками податків на МТУ (далі – Розрахунок). Його форму затверджено Наказом № 21.

Розрахунок є частиною ПДВ-звітності та подається в строк, передбачений для її подання, тобто не пізніше 20-го числа наступного за звітним місяця. Податок сплачується до бюджету у строк, установлений для сплати податкових зобов'язань платниками ПДВ, – протягом 10 днів після закінчення строку подання звітності.

Якщо місце постачання послуг визначене **за межами МТУ**, тоді об'єкт обкладення ПДВ не виникає й ПН не оформляється. У декларації така операція також не відображається.

ПРИКЛАД 2

Згідно з договором оренди підприємство-резидент орендує в юрособи-нерезидента обладнання, яке використовується для виробництва продукції. Нерезидент не має свого представництва в Україні. Обладнання ввозиться на МТУ в митному режимі імпорту. Курс НБУ на дату ввезення обладнання – 27 грн за 1 євро. Митна вартість обладнання – 150 000 євро. За умовами договору орендна плата нараховується щомісяця й становить 850 євро. Також з орендної плати орендар утримує податок на доходи нерезидента.

В обліку орендаря операції відображаються так:

(євро/грн)

№ з/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Курс НБУ – 27,80 грн за 1 євро. Перераховано кошти для сплати: – ввізного мита (€150 000 x 27,80 x 10 %) – ПДВ [(€150 000 x 27,80 + 117 000) x 20 %]	Виписка банку	377	311	117 000,00 857 400,00
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	МД	641	377	857 400,00
3	Отримано в оренду обладнання	Акт приймання-передачі	01	–	470 000,00
4	Курс НБУ – 27,70 грн за €1. Нараховано орендну плату за місяць	Акт наданих послуг	23	632	€850,00 23 822,00
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	ПН	644	641	4 764,40
6	Відображено податковий кредит із ПДВ		641	644	4 764,40
7	Курс НБУ – 27,50 грн за €1. Відображено курсову різницю на дату погашення заборгованості нерезидентом [(27,70 – 27,50) x €850]	Бухгалтерська довідка	632	714	172,00
8	Утримано податок на доходи нерезидента (€850 x 15 % x 27,50)		632	641	3 571,75
9	Перераховано податок до бюджету	Платіжне доручення	641	311	3 571,75
10	Перераховано орендну плату нерезиденту (€850 x 27,50 – 3 506,25)	Виписка банку	632	312	19 803,25

ВИСНОВКИ

Об'єкт оподаткування за поставкою послуг оренди залежить від місця постачання послуг і виду орендованого майна.

Сума орендної плати, сплачена орендарем-резидентом на користь орендодавця – нерезидента-юрособи, вважається доходом із джерелом його походження з України та підлягає обкладенню податком на доходи нерезидента.