

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ, ОПОДАТКУВАННЯ, ВИПЛАТА, БУХОБЛІК ОРЕНДНОЇ ПЛАТИ

Олена Жураківська,
редактор



ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ

Як відомо, підставою для відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку є первинні документи.

Первинний документ – це документ, який містить відомості про господарську операцію (абз. 11 ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, далі – Закон № 996).

Господарські операції – це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів (п. 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Мініфіну України від 24.05.1995 р. № 88).

Отже, нарахування **орендної плати є господарською операцією, яка потребує оформлення первинного бухгалтерського документа.**

Договір оренди не можна вважати первинним документом, адже він лише фіксує домовленість (намір) сторін щодо здійснення певної господарської операції, а не сам факт її проведення. Більш того, підписання договору не змінює стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів жодної зі сторін договору. Такої ж думки дотримується Верховний Суд України, зазначаючи, що договір не є первинним обліковим документом для цілей бухгалтерського обліку (див. постанови від 27.02.2018 р. у справі № 813/1766/17 (ЄДРСРУ № 72486685) та від 19.03.2019 р. у справі № 809/1718/15).

Первинними документами можуть бути:

- ▶ акт, який підтверджує факт користування земельною ділянкою орендарем в певному періоді (місяць, квартал чи рік);
- ▶ відомість нарахування орендної плати;
- ▶ інший первинний документ, форму якого сільськогосподарське підприємство має самостійно розробити та затвердити.

Будь-який з цих документів повинен містити усі необхідні реквізити, визначені у ст. 9 Закону № 996, а його застосування на підприємстві має бути запроваджене наказом керівника.

Сільгоспідприємства, які ведуть автоматизований облік в бухгалтерських програмах, зазвичай обчислюють суму орендної плати у відомостях, які пропонують такі програми.

А тим сільгоспідприємствам, які програмами не користуються або ж якщо автоматичний розрахунок суми орендної плати в таких програмах не передбачений, пропонуємо самостійно розробити відомість нарахування орендної плати. Із урахуванням вимог щодо реквізитів первинних документів, які передбачені ст. 9 Закону № 996, відомість повинна містити:

- ✓ *назву документа (форми), назву підприємства, від імені якого складено документ, та зміст господарської операції.* Наприклад: «Відомість нарахування орендної плати за 2021 рік по ТОВ «Пролісок» за договорами оренди земельних ділянок приватної власності». Якщо орендодавців багато, то можна скласти декілька таких відомостей, наприклад окремо по кожному населеному пункту чи територіальній громаді. У цьому разі потрібно у назві документа вказати такий населений пункт чи

громаду. Наприклад: «Відомість нарахування орендної плати за 2021 рік по ТОВ «Пролісок» за договорами оренди земельних ділянок приватної власності, розташованих на території Іванківської територіальної громади»;

- ✓ *дату складання* – дата складання цієї відомості (відомостей);
- ✓ *обсяг та одиницю виміру господарської операції* – такими реквізитами в цьому випадку є річна сума орендної плати, яка вимірюється у грн;
- ✓ *посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, та особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції* – підписи керівника та головного бухгалтера.

Пропонуємо зразок такої форми:

Зразок

<p>Затверджено Директор Тарасенко Т.С.</p> <p>Відомість нарахування орендної плати по ТОВ «Пролісок» за 2021 рік за договорами оренди земельних ділянок приватної власності 31 серпня 2021 року</p>											
№ з/п	ПІБ орендодавця	РНОКПП орендодавця	Договір оренди	Розмір орендної плати					ПДФО	ВЗ	До виплати
				НГО	% від НГО	Сума без індексації	Індексація	Загальна сума, грн			
1	Іваненко І.І.	111111..	№ 5 від 20.11.2019 р.	158 000	7%	11 060	6940	18 000	3 240.00	270.00	14 490.00
	...										
Бухгалтер			Петрівська С.С.								
Головний бухгалтер			Розумна О.О.								

ОПОДАТКУВАННЯ

Об'єкт оподаткування ПДФО визначається виходячи з розміру орендної плати, зафіксованої в договорі оренди, але не може бути меншим за мінімальну суму орендного платежу, встановлену законодавством із питань оренди землі (пп. 170.1.1 Податкового кодексу України, далі – ПКУ). Такий мінімальний платіж законодавством не встановлено, але податківці вважають, що це має бути 3% від НГО відповідно до Указу Президента від 02.02.2002 р. № 92/2002 «Про додаткові заходи щодо соціального захисту селян-власників земельних ділянок та земельних часток (паїв)». Втім, на думку Держгеокадастру та суду, такий розмір орендної плати має рекомендаційний характер.

Слід зауважити, що на сьогодні орендної плати менше 3% фактично не існує, тож і спір щодо мінімального орендного платіжу залишився у минулому.

З нарахованої суми орендної плати слід утримати ПДФО за ставкою 18% та військовий збір за ставкою 1,5% (пп. 164.2.5, пп. 170.1.4, п. 16¹ підрозд. 10 розд. XX ПКУ).

Зверніть увагу! В разі виплати орендної плати в натуральній формі застосовувати підвищувальний коефіцієнт, передбачений п. 164.5 ПКУ, не потрібно. Адже нарахування орендної плати здійснюється не в натуральній, а в грошовій формі. З нарахованої суми коштів (грошей) утримуються податки. А вже в рахунок суми до виплати (тобто після утримання ПДФО та військового збору) орендодавець може забажати отримати сільгосппродукцію (якщо це передбачено договором оренди).

Терміни перерахування податків, утриманих з орендної плати, залежать від форми і термінів її виплати. Для зручності наведемо їх у таблиці:

Спосіб виплати	Терміни перерахування податків до бюджету	Підстава
На банківський рахунок	Одночасно з перерахуванням коштів	пп. 168.1.2 ПКУ
Готівкою з каси підприємства	Протягом трьох банківських днів із дня, що настає за днем такої виплати	пп. 168.1.4 ПКУ
В натуральному вигляді		

Нарахована, але не виплачена (виплачена не в повній сумі)	До 30-го числа місяця, наступного за місяцем, в якому було проведено нарахування. Якщо орендна плата буде виплачена до цього терміну, то податки перераховуються в строки, встановлені пп. 168.1.2, 168.1.4 ПКУ	пп. 168.1.5 ПКУ
-----------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------

ПДФО з орендної плати за земельні ділянки (паї) зараховується до місцевих бюджетів за місцезнаходженням земельних ділянок (пп. 168.4.4 ПКУ). Військовий збір сплачується до Держбюджету за місцем знаходження (реєстрації) сільгоспідприємства (п. 29.2 Бюджетного кодексу України).

ВИПЛАТА

Основними формами виплати орендної плати є безготівкова, готівкова та натуральна.

БЕЗГОТІВКОВА ФОРМА

Така форма виплати дозволяє уникнути багатьох ризиків, зокрема, коли орендодавці з метою розірвання договорів оренди відмовляються отримувати орендну плату. Крім того, для цієї форми не встановлюється жодних обмежень щодо суми виплати (на відміну від виплати готівкою – див. далі).

Виплата у безготівковій формі має бути передбачена договором оренди. Якщо в договорі вказано, що орендна плата може бути виплачена у готівковій чи безготівковій формі (без зазначення банківських реквізитів), то слід отримати від орендодавця заяву про її виплату на відповідний банківський рахунок та довідку про реквізити цього рахунку.

ВИПЛАТА ГОТІВКОЮ

Готівку для виплати орендної плати сільгоспідприємство може отримати з поточного рахунку, корпоративної картки або з виручки.

При виплаті готівки орендодавцю слід враховувати обмеження готівкових розрахунків, встановлені Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженим Постановою Правління НБУ від 29.12.2017 р. № 148 (далі – Положення № 148).

Так, згідно з п. 6 Положення № 148 суб'єкти господарювання мають право здійснювати розрахунки готівкою протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами:

- 1) між собою – у розмірі до 10 000 грн включно;
- 2) з фізичними особами – у розмірі до 50 000 грн включно.

Отже, якщо орендна плата однієї фізособи становить понад 50 000 грн (скажімо, за кількома земельними ділянками), то її слід виплачувати частинами протягом кількох днів.

Зверніть увагу! Сільгоспідприємства у разі отримання готівкових коштів із поточних рахунків з метою виплати орендної плати фізичним особам – орендодавцям зобов'язані надавати банку (філії, відділенню) документи, що підтверджують такі виплати (п. 6 Положення № 148). Зокрема, **банки як суб'єкти первинного фінмоніторингу можуть вимагати договори оренди, розрахунки суми орендної плати тощо.**

Договори оренди земельних ділянок приватної власності з метою безпеки доцільно віднести до комерційної таємниці підприємства (видати відповідний наказ). В такому разі банку можна буде надати копію такого наказу та відомість про нарахування орендної плати або інший документ.

Часто для виплати орендної плати сільгоспідприємства отримують **готівкові кошти з корпоративної картки**, оформленої на керівника. Детально про порядок здійснення та оформлення таких операцій ми писали в «АгроПРО», 2021, № 8, с. 41. Тому нагадаємо його коротко.

Керівник після отримання коштів повинен передати їх в касу (як невикористані кошти, отримані під звіт) на підставі Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, затвердженого наказом Мініфіну від 28.09.2015 р. № 841. Отримана готівка оприбутковується в касі за прибутковим касовим ордером із відповідним записом у касовій книзі. Після цього здійснюється власне виплата орендодавцям.

Нагадаємо, що підприємства мають право тримати в позаробочий час у своїх касах готівку у межах, що не перевищують самостійно встановлений ними ліміт каси (п. 15 Положення № 148). Для готівки, отриманої на виплату орендної плати, особливих термінів зберігання в касі (понад встановлений ліміт) не передбачено. Отже, її варто **виплатити протягом дня її отримання.**

Втім, як відомо, штраф, зокрема за перевищення ліміту каси, було скасовано ще з 23.06.2019 р. з відміною Указу Президента від 12.06.1995 р. № 436/95. Однак посадову особу підприємства (зокрема головного

бухгалтера) можуть притягнути до адміністративної відповідальності за порушення порядку проведення готівкових розрахунків у вигляді штрафу у розмірі від 1 700 до 3 400 грн (повторний – від 8 500 до 17 000 грн (ст. 163¹⁵ Кодексу України про адміністративні правопорушення)).

Виплату орендної плати готівкою підприємство на власний вибір може здійснювати (п. 26 Положення № 148):

- **або за видатковими касовими ордерами** (типова форма № КО-2, додаток 3 до Положення № 148, далі – ВКО). В такому разі касир вимагає пред'явити паспорт чи документ, що його замінює, записує його найменування та номер, ким і коли він виданий у відповідну графу ВКО. Фізособа розписується у ВКО про одержання готівки із зазначенням одержаної суми (гривень – словами, копійок – цифрами);
- **або за відомістю на виплату готівки** (додаток 1 до Положення № 148). У такому разі одержувачі готівки також пред'являють паспорти чи документи, що їх замінюють (відповідної графи для внесення цих даних у формі відомості не передбачено, але їх можна вказати у гр. 6 «Примітки»), і розписуються у відповідній графі документа. Графа «Табельний номер» відомості при виплаті орендної плати зазвичай не заповнюється. Втім, деякі бухгалтери вписують у цю графу реєстраційний номер облікової картки платника податків (ідентифікаційний номер) орендодавця, що, на нашу думку, не є помилкою. Касир підсумовує фактично виплачену за відомістю суму та засвідчує її своїм підписом. На загальну суму коштів, видану за відомістю, оформлюється ВКО та здійснюється відповідний запис у касовій книзі.

Якщо кількість орендодавців у сільгоспідприємства не дуже велика, то для виплати орендної плати готівкою використовують ВКО, в інших випадках – відомість.

Зверніть увагу! Самостійно розробляти касові документи (на відміну від інших первинних документів) не можна. Адже форми касових документів затверджені Положенням № 148 й можливість їхньої модифікації на власний розсуд цим документом не передбачена. Тобто «доопрацювання» форми ВКО чи відомості на виплату готівки не допускається. Якщо це зробити, то податківці можуть визнати такі документи недійсними, а кошти – не виданими (чи не оприбуткованими).

ВИПЛАТА В НАТУРАЛЬНІЙ ФОРМІ

Якщо ваше підприємство є платником єдиного податку III групи, то розрахунки в натуральній (негрошовій) формі можуть призвести до втрати права на застосування спрощеної системи оподаткування (п. 291.6 ПКУ). Тому таким підприємствам варто виплачувати орендну плату виключно грошима, а потім, за бажанням орендодавців, продавати їм відповідну продукцію.

Для платників податку на прибуток або єдиного податку IV групи жодних обмежень щодо форми виплати не встановлено. Отже, їм достатньо просто отримати заяву (у довільній формі) від орендодавця із проханням видати йому орендну плату чи її частину продукцією. Пропонуємо зразок оформлення такої заяви.

Директору ТОВ «Агро-перспектива»

Тарасенку Т.С.

Іваненка І.І.

ЗАЯВА

Я, Іваненко Іван Іванович (РНОКПП 1111111111), прошу в рахунок орендної плати за земельну ділянку (відповідно до договору оренди № 5 від 20.11.2019 р.) за 2021 рік, яка належить мені до виплати після утримання і сплати ПДФО та військового збору, видати мені 1 т зерна пшениці за ціною _____ та 1 т зерна кукурудзи за ціною _____. Решту суми прошу виплатити готівкою.

30.08.2021 р.

(підпис)

Іваненко І.І.

Передання продукції оформлюється видатковою накладною, актом приймання-передачі або ж відомістю на видачу сільгосппродукції.

Зверніть увагу! Видача сільгосппродукції в рахунок орендної плати є об'єктом оподаткування ПДВ (п. 185.1 ПКУ). При цьому база оподаткування не може бути нижчою (п. 188.1 ПКУ):

- для покупних товарів – ціни придбання;
- для продукції власного виробництва – звичайних цін.

Податкову накладну (далі – ПН) можна оформлювати як на кожного орендодавця окремо, так і зведену раз на місяць.

При складанні зведеної ПН слід зробити помітки «Х» (п.п. 8, 19 Порядку заповнення податкової накладної, затвердженого наказом Мінфіну від 31.12.2015 р. № 1307, далі – Порядок № 1307):

- ✓ у графі «Зведена податкова накладна»;
- ✓ у графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю)» та зазначити тип причини 02 (складена на постачання неплатнику податку).

В графі «Отримувач (покупець)» вказується «Неплатник». При цьому в якості його індивідуального податкового номера слід зазначити «100000000000» (п. 12 Порядку № 1307).

У графі 2 розділу «Б» зведеної ПН (тобто в табличній частині) зазначається вся номенклатура поставленої протягом місяця сільгосппродукції всім орендодавцям (фізичним особам).

Якщо сільгосппідприємство постачає сільгосппродукцію за цінами, нижчими за звичайні, крім зазначеної вище ПН слід оформити ще одну ПН на суму перевищення бази оподаткування над вартістю фактичного постачання (п. 15 Порядку № 1307). (Про порядок визначення звичайних цін читайте на с. 32 цього номера.)

Другу ПН також слід оформити у «зведеному» форматі, тобто до неї включаються всі товари (продукція), видані орендодавцям – неплатникам ПДВ протягом звітного періоду (місяця) та зазначені в першій ПН. Особливості оформлення другої ПН такі:

- ✓ у лівому верхньому куті в графі «Не підлягає наданню отримувачу (покупцю) з причини» робиться позначка 15 (складена на суму перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до ст.ст. 188–189 ПКУ, над фактичною ціною постачання);
- ✓ у рядках, відведених для зазначення даних покупця, постачальник (продавець) зазначає власні дані;
- ✓ до розділу «Б» вносяться дані в розрізі номенклатури поставлених товарів/послуг. Зокрема, до графі 2 – номенклатура товарів/послуг постачальника (продавця), в цій графі також зазначається «перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до ст. 188 ПКУ, над фактичною ціною постачання» (п. 16 Порядку № 1307);
- ✓ у графі 6 зазначається кількість відповідних товарів, що були поставлені за ціною, нижчою за звичайну;
- ✓ у графі 7 – різниця між звичайною та фактичною ціною постачання одиниці товару/послуги без урахування ПДВ;
- ✓ у графі 10 – сума перевищення бази оподаткування над фактичним обсягом постачання без урахування ПДВ;
- ✓ у графі 11 – сума ПДВ виходячи з бази оподаткування, зазначеної в графі 10.

Графи 3.1–3.3, 4–5, 12 не заповнюються (так роз'яснює ДПС у ресурсі «ЗІР», категорія 101.16).

Приклад 1

Сільгосппідприємство в рахунок орендної плати видало своїм орендодавцям (умовно – 100 осіб) по 3 т зерна пшениці за ціною 4 800 грн (у т. ч. ПДВ 14% – 589,47 грн), тоді як звичайна ціна на таку пшеницю – 5 200 грн (у т. ч. ПДВ 14% – 638,59 грн). У цьому разі слід оформити дві ПН:

- 1) зведену ПН на 300 т (3 т x 100) пшениці за ціною без ПДВ 4210,53 грн (ПДВ – 589,47 грн) (див. фрагмент 1);*
- 2) зведену ПН на 300 т пшениці за ціною, що дорівнює різниці між звичайною ціною та ціною постачання без ПДВ: 350,88 грн (4 561,41 грн – 4 210,53 грн) (див. фрагмент 2).*

Фрагмент 1

Зведена ПН на постачання сільгосппродукції

1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Пшениця	1001				0306	300	4 210,53	14		1 263 159	252 631,80	

Фрагмент 2

ПН на перевищення

1	2	3.1	3.2	3.3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Пшениця. Перевищення бази оподаткування, визначеної відповідно до ст. 188 ПКУ, над фактичною ціною постачання						300	350,88	14		105 264,00	14 736,96	

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК

Об'єкт операційної оренди відображається орендарем на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, вказаною в угоді про оренду (п. 8. П(С)БО 14 «Оренда»).

Зазвичай у договорі оренди зазначається НГО земельної ділянки. Отже, орендовану земельну ділянку слід обліковувати на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи» за її НГО.

В бухобліку господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах саме у тому звітному періоді, в якому вони здійснені (ч. 5 ст. 9 Закону № 996).

Отже, в бухгалтерському обліку сума орендної плати, нарахованої орендодавцю за поточний період (рік), відображається у складі витрат такого періоду.

Так, якщо на орендованих землях вирощуються різні сільгоспкультури, то витрати на орендну плату відносяться на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Наприкінці року такі витрати розподіляються за конкретними сільгоспкультурами (детально про порядок розподілу загальновиробничих витрат див. в «АгроPRO» 2021, № 11, с. 34).

Якщо ж на орендованих землях вирощується одна сільгоспкультура, то орендну плату можна відразу відносити на рахунок 23 «Виробництво» до собівартості виробництва цієї культури.

Приклад 2 (виплата у грошовій формі)

Сільгоспприємство орендує у фізичної особи земельну ділянку. За умовами договору розмір річної орендної плати становить 18 000 грн. За домовленістю сторін вся сума орендної плати має бути виплачена у грошовій формі.

Бухгалтерські проводки див. у таблиці:

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухоблік		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нараховано за договором орендну плату	23 (91)	685	18 000,00
2	Утримано з орендної плати:			
2.1	– ПДФО (18 000 грн x 18%)	685	641/ПДФО	3 240,00
2.2	– військовий збір (18 000 грн x 1,5%)	685	641/ВЗ	270,00
3	Виплачено орендну плату фізособі	685	311 (301)	14 490,00
4	Перераховано в бюджет:			
4.1	– ПДФО	641/ПДФО	311	3 240,00
4.2	– військовий збір	641/ВЗ	311	270,00

Приклад 3 (виплата частково у натуральній формі)

Сума орендної плати становить 18 000 грн. На підставі заяви орендодавця орендар частину суми, що належить до виплати, видає у натуральному вигляді – 2 т пшениці вартістю 4 800 грн/т (у тому числі ПДВ – 589,47 грн), тобто на 9 600 грн. Фактична собівартість 1 т пшениці – 3 800 грн/т. Решта орендної плати виплачується грошима.

Бухгалтерський облік за умовами прикладу показано в таблиці:

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухоблік		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нараховано орендну плату	23 (91)	685	18 000,00
2	Утримано з орендної плати:			
2.1	– ПДФО (18 000 грн x 18%)	685	641/ПДФО	3 240,00
2.2	– військовий збір (18 000 грн x 1,5%)	685	641/ВЗ	270,00
3	Видано зерно пшениці в рахунок виплати орендної плати (2 т x 4 800 грн/т)	685	701	9 600,00
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	701	641	1 178,94
5	Списано собівартість реалізованого зерна (3 800 грн /т x 2 т)	901	271	7 600,00
6	Виплачено з каси решту орендної плати (18 000 грн – 3 240 грн – 270 грн – 9 600 грн)	685	301	4 890,00
7	Перераховано в бюджет:			
7.1	– ПДФО	641/ПДФО	311	3 240,00
7.2	– військовий збір	641/ВЗ	311	270,00

УВАГА!**З 1 СЕРПНЯ ПОВЕРНЕНО СТАВКУ ПДВ 20%
НА ДЕЯКІ ВИДИ СІЛЬГОСППРОДУКЦІЇ!**

1 серпня набрав чинності (опублікований в «Голосі України» № 143 від 31.07.2021 р.) Закон України від 01.07.2021 р. № 1600-ІХ «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість при оподаткуванні операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції» (законопроект № 5425-д).

За цим Законом ставка ПДВ 20% повертається на таку сільгосппродукцію:

Код УКТ ЗЕД	Назва продукції
0102	велика рогата худоба, жива
0103	свині, живі
0104 10	вівці живі
0401	молоко незбиране
1002	жито
1004	овес
1204 00	насіння льону, подрібнене або неподрібнене
1207	насіння та плоди інших олійних культур, подрібнені або неподрібнені
1212 91	цукрові буряки

Детально про зміни та порядок здійснення перехідних операцій див. в «АгроПРО», 2021, № 14, с. 4.