

Поширеною є ситуація коли сільгоспідприємство з метою заохочення орендодавців приймає рішення виплатити їм суми більші ніж передбачено договором оренди. Наприклад, оговором оренди земельної ділянки приватної власності, укладеним у 2012 році, визначено, що розмір орендної плати становить 5 000 грн. З часом через конкуренцію орендар вирішив збільшити розмір орендної плати і у 2021 році сплачує орендну плату у сумі 9 000 грн. Проте змін до договору оренди щодо збільшення розміру орендної плати сторони не вносили.

Тож проаналізуємо переваги та ризики, які вона має для сторін – орендаря та орендодавця з точки зору бухгалтера та юриста.

СПЛАТА ОРЕНДНОЇ ПЛАТИ В РОЗМІРІ БІЛЬШОМУ, НІЖ ВИЗНАЧЕНО ДОГОВОРОМ ОРЕНДИ ЗЕМЛІ

Євгенія Попко,

к.е.н, САРА, директор Інституту обліку і фінансів

Ірина Дмитерко,

заступник головного редактора

ЗАУВАЖЕННЯ ЮРИСТА

Орендна плата за землю – це платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою згідно з договором оренди землі. Розмір, умови і строки внесення орендної плати за землю встановлюються за згодою сторін у договорі оренди (ст. 21 Закону України від 06.10.1998 р. № 161-XIV «Про оренду землі», далі – Закон № 161).

Розмір орендної плати за земельні ділянки є істотною умовою договору оренди. **Відомості про розмір орендної плати з 16.07.2020 р. вносяться до Державного реєстру речових прав на нерухоме майно при реєстрації відповідного права** (ст. 15 Закону № 161, ст. 12 Закону України від 01.07.2004 р. № 1952-IV «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обтяжень»).

Отже, розмір орендної плати має визначатися сторонами в договорі. Зміна договору вчиняється в такій самій формі, що й договір, що змінюється, якщо інше не встановлено договором (ст. 654 Цивільного кодексу України, далі – ЦКУ).

Тому **орендар має сплачувати той розмір орендної плати, який визначено договором оренди землі.** Якщо сторони погодили збільшити розмір орендної плати – вони мають укласти додаткову угоду про це. З огляду на зазначене, видання наказів по підприємству про збільшення розміру орендної плати (до чого вдаються деякі сільгоспідприємства) вважаємо неправомірним.

На нашу думку, сума, яка перевищує встановлену договором, може розцінюватися сільгоспідприємством як:

- аванс (тобто виплачена наперед орендна плата);
- додаткове благо для орендодавця чи нецільова благодійна допомога.

ДЕКІЛЬКА ВАРІАНТІВ ОБЛІКУ

Найтипівіша ситуація. За користування земельною ділянкою у 2021 році нараховано (у формі з бухгалтерської програми чи у відомості з нарахування орендної плати) 9 000 грн (відповідно до договору мали нарахувати 5 000 грн).

У цій ситуації сільгоспідприємство зазвичай помилково робить такі проводки:

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Нараховано орендну плату за 2021 рік	2311	6851	9 000
2	Утримано ПДФО з орендної плати (9 000*18%)	6851	6411	1 620
3	Утримано ВЗ з орендної плати (9 000*1,5%)	6851	6412	135
4	Виплачено орендну плату (9 000 – 1 620 – 135)	6851	301	7 245

Зауважимо, що **віднесення до витрат 9 000 грн є безпідставним**, адже договором передбачено виплату орендної плати за 2021 рік у сумі 5 000 грн. З огляду на це, сільгоспідприємство припустилося помилки. Ця помилка документується та виправляється загалом так само, як і у випадку з недоплатою орендної плати (див. на с. 20 цього номера). Тобто проводиться інвентаризація розрахунків, виявляється переплата, яка фіксується у протоколі, та здійснюється коригування у бухгалтерському обліку.

Зайво виплачена сума коштів фактично є орендною платою, виплаченою наперед. Тобто така сума мала бути зарахована до складу витрат майбутніх періодів проводкою: Дт 39 – Кт 685. Після чого частинами (в розмірі річної орендної плати за відповідний рік) мала відноситись до витрат відповідного року (періоду) проводкою: Дт 23, 91 – Кт 39.

Щоб виправити таку помилку, потрібно проаналізувати, чи реалізована (станом на початок поточного року) сільгосппродукція, до собівартості якої була включена сума орендної плати у підвищеному розмірі:

- якщо така продукція реалізована, то помилку слід виправляти шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року (п. 4 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»). Тобто слід зробити проводку: Дт 39 – Кт 44;
- якщо сільгосппродукція не реалізована (тобто її собівартість ще не увійшла до витрат та не зменшила фінансовий результат), в такому разі можна виправити помилку не через рахунок 44, а через зменшення собівартості непроданої сільгосппродукції, тобто робиться проводка: Дт 39 – Кт 27.

Оскільки внаслідок зайво нарахованої і виплаченої в минулих роках орендної плати виникає заниження фінансового результату, то це означає, що сільгоспідприємство – платник податку на прибуток допустило неправомірне завищення витрат, а отже – заниження бази оподаткування та недоплату податку на прибуток. Такому сільгоспідприємству доведеться подавати уточнюючу декларацію з податку на прибуток, до якої додається і уточнююча фінзвітність.

Нагадаємо, що у випадку самостійного виявлення недоплати суми податку до моменту подання уточнюючої декларації потрібно сплатити до бюджету як суму такої недоплати, так і штраф у розмірі 3% від її суми (п. 50.1 Податкового кодексу України, далі – ПКУ).

Якщо сільгоспідприємство є платником єдиного податку III чи IV груп, то виявлення переплати оренди на його податковий облік не вплине.

Нетипова, але можлива ситуація. За користування земельною ділянкою у 2021 році нараховано 5 000 грн (як це передбачено договором), але виплачено 9 000 грн (за мінусом податків).

У такому разі після утримання ПДФО та військового збору орендодавець одержав 7 245 грн (виходячи із суми 9 000 грн за мінусом податків). При цьому за дебетом субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» формується позитивне сальдо, яке засвідчує сплату орендної плати сільськогосподарським підприємством-орендарем наперед.

Якщо ви передплатили журнал «АгроPRO» через ДП «ПРЕСА», зверніться до редакції по відкриття доступу до «Кабінету передплатника» за телефонами: (067) 878-51-32, (095) 142-66-89

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Нараховано орендну плату за липень 2021 року	2 311	6 851	5 000
2	Утримано ПДФО з орендної плати (9000*18%)	6 851	6 411	1 620
3	Утримано ВЗ з орендної плати (9 000*1,5%)	6 851	6 412	135
4	Виплачено орендну плату (9 000 – 1 620 – 135)	6 851	301	7 245

Дт	6 851	Кт	
		0,00	Сальдо на початок
		5 000	
1 620			
1 35			
7 245			
9 000		5 000	
Сальдо на кінець	4 000		

Відповідно до ст. 531 ЦКУ боржник має право виконати свій обов'язок достроково, якщо інше не встановлено договором, актами цивільного законодавства або не впливає із суті зобов'язання чи звичаїв ділового обороту. Законодавством про оренду землі не заборонено сплачувати орендну плату за земельну ділянку наперед за майбутні періоди. Отже, якщо договором оренди землі не встановлена така заборона, то сплата орендної плати наперед узгоджується з нормами права.

У такій ситуації сільгоспідприємство не припустилося помилки, тож і виправляти нема що. Але сальдо на кінець періоду (у наведеній ситуації – 4 000 грн) варто перенести на 39-й рахунок.

Ситуація, актуальна для поточного року. За користування земельною ділянкою у 2021 році нараховано 5 000 грн (як це передбачено договором), але сільгоспідприємство з метою заохочення орендодавця виплачує 9 000 грн (за мінусом податків), з них 4 000 грн – як додаткове благо.

Сума фінансової допомоги включається до доходу фізичної особи та оподатковується як додаткове благо (пп. «г» пп. 164.2.17 ПКУ). Вийняток передбачено для нецільової благодійної допомоги, яка відповідно до п. 170.7.3 ПКУ неоподатковується у визначеному розмірі.

Нарахування та виплату фінансової допомоги орендодавцям керівництво сільськогосподарського підприємства може обґрунтувати як мотиваційно-стимулюючу виплату для підтримання належних відносин з орендодавцями. За такого варіанту на сільгоспідприємстві має бути оформлено відповідний наказ.

№ з/п	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дт	Кт	
1	Нараховано орендну плату за липень 2021 року	2 311	6 851	5 000
2	Утримано ПДФО з орендної плати (5 000*18%)	6 851	6 411	900
3	Утримано ВЗ з орендної плати (5 000*1,5%)	6 851	6 412	75
4	Виплачено орендну плату (5 000 – 900 – 75)	6 851	301	4 025
5	Нараховано допомогу орендодавцю	949	6 852	5 000
6	Утримано ПДФО з допомоги орендодавцю (4 000*18%)	6 852	6 411	720
7	Утримано ВЗ з допомоги орендодавцю (4 000*1,5%)	6 852	6 412	60
8	Виплачено з каси допомогу орендодавцю (4 000 – 720 – 60)	6 852	301	3 220



ВИСНОВКИ ТА РЕКОМЕНДАЦІЇ ПО ТЕМІ

Якщо сільгоспідприємство хоче виплатити орендодавцю суму більшу, ніж передбачено договором оренди, то фактично воно може обрати один із таких способів

1 Укласти додаткову угоду, відповідно до якої розмір орендної плати збільшується.

Зазначена додаткова угода підлягає реєстрації у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно. Сума збільшення орендної плати оподатковується на загальних умовах.

2 Фактично виплачувати орендну плату (з урахуванням індексації, якщо вона передбачена) в більшому розмірі, ніж встановлено договором оренди, без укладання додаткової угоди.

У разі такої виплати виникає переплата орендної плати (навіть якщо в бухгалтерському обліку вона помилково не відображена). Тобто орендодавець винен орендарю. Відповідно, орендар не має зайвого клопоту із внесенням змін до великої кількості договорів (в частині збільшення розміру орендної плати) та їх реєстрацією і не несе ризику розірвання договору оренди через недоплату орендної плати. Крім того, він отримує важіль впливу на орендодавця. А саме, після закінчення дії договору може вимагати або повернути переплату, або продовжити дію договору оренди до «закриття» переплати. Вважаємо, що цей важіль є не зовсім етичним і має суто психологічний ефект. Відповідно до ст. 256 та ст. 257 ЦКУ вимагати повернення надмірно сплаченої суми можна лише за три роки (якщо більший строк позовної давності не передбачений договором оренди землі, що дуже малоймовірно). З більшої суми орендної плати податки утримуються у загальному порядку.

3 Виплатити орендодавцю (крім орендної плати відповідно до договору) нецільову благодійну допомогу, передбачену пп. 170.7.3 ПКУ.

Такий спосіб заохочення орендодавців журнал "АгроПРО" пропонує читачам вже не перший рік. Сума нецільової благодійної допомоги, виданої у 2021 році, не оподатковується ПДФО та військовим збором, якщо не перевищує 3 180 грн. Якщо ж вона виплачена у більшому розмірі, то податками оподатковується сума перевищення. Нецільова благодійна допомога може бути видана будь-якій особі. Вона може видаватися у матеріальній формі, при цьому база оподаткування розраховуватиметься за звичайними цінами із застосуванням підвищувального коефіцієнта, передбаченого п. 165.4 ПКУ (1, 2195). Вважаємо, що підставою для виплати такої допомоги має бути відповідна заява орендодавця. У формі № 4ДФ вона має ознаку «169». **Виплата зазначеної допомоги дозволяє збільшити доходи орендодавця та оптимізувати оподаткування (адже сільгоспідприємство заощаджує 620,10 грн (3 180 грн x 18% x 1,5%) при виплаті одній особі).**

4 Для заохочення орендодавця сільгоспідприємство може одарити його подарунками.

Якщо видавати подарунок у вигляді сільгосппродукції (чи інших товарно-матеріальних цінностей), то у 2021 році він не оподатковуватиметься податками за умови, що його вартість не перевищуватиме 1 500 грн на місяць (пп. 165.1.39 ПКУ). Ця гранична межа розраховується за звичайними цінами без застосування підвищувального коефіцієнта 1, 2195. Якщо розрахована таким чином вартість подарунка перевищить 1 500 грн, то сума перевищення оподатковується ПДФО та військовим збором. Видача подарунків оформлюється наказом по підприємству (наприклад, до святкових дат). Такий дохід має ознаку «160».

5 Виплатити орендодавцю певну суму (кошти, матеріальні чи нематеріальні цінності, послуги тощо), яка для нього вважатиметься додатковим благом (пп. 14.1.47 ПКУ).

У такому разі з усієї суми виплати утримується ПДФО і військовий збір. При цьому якщо воно видаватиметься у матеріальній формі (сільгосппродукцією), то база оподаткування визначається за звичайними цінами з урахуванням підвищувального коефіцієнта 1, 2195. Оскільки сума виплати повністю оподатковується ПДФО та військовим збором, то оформлення, з точки зору ДПС, не має значення (адже податки сплачені). Тому сільгоспідприємство може видати, наприклад, наказ про надання фінансової допомоги. Такий дохід має ознаку «126».