

Сергей НАУМОВ, шеф-редактор
Виктория СТАНКЕВИЧ, редактор направления
 «Бухгалтерский учет и налогообложение»



АРЕНДНАЯ ПЛАТА В НАТУРАЛЬНОЙ ФОРМЕ: НОВЫЕ ПОДХОДЫ

Для кого эта статья: для сельхозпредприятий, которые начисляют и выплачивают или намереваются выплачивать арендную плату физическим лицам в неденежной форме.

Из этой статьи вы узнаете: о налогообложении доходов в виде арендной платы, которые выплачиваются физическим лицам; применении «натурального коэффициента» и способах избежания дополнительных расходов на уплату налогов; об учете таких операций на сельхозпредприятии.

Налогообложение доходов, которые выплачиваются физическим лицам, зависит от того, каким способом предусмотрена их выплата в заключенных договорах. О налогообложении доходов в денежной форме шла речь в предыдущих публикациях.

Важно, что расчеты в натуральной (неденежной) форме могут проводиться только юридическими и физическими лицами – предпринимателями, которые применяют общую систему налогообложения или находятся в четвертой группе упрощенной системы налогообложения.

Для плательщиков единого налога других групп неденежная форма расчета приведет к потере права применять упрощенную систему налогообложения (п. 291.6 Налогового кодекса, далее – НК).

Выплата в неденежной форме

Обычно арендная плата за земельные участки (паи), которые арендуются у физических лиц, выплачивается деньгами, но один из вариантов – выплата в натуральной (неденежной) форме (ст. 22 Закона от 06.10.98 г. № 161/98-ВР «Об аренде земли», далее – Закон № 161), например собственной продукцией или предоставлением услуг.

Такой способ выплаты достаточно удобен как для арендатора (в таком случае пропускается этап продажи собственной продукции с последующей выплатой денег арендодателю), так и для арендодателя (поскольку обычно арендаторы отгружают собственную продукцию физическим лицам

в счет арендной платы по цене несколько ниже рыночной).

Возможность для арендатора выплатить арендодателям доходы в виде арендной платы в неденежной форме должна быть предусмотрена в договоре.

В случае начисления (предоставления) доходов в любой неденежной форме базой обложения НДС является стоимость такого дохода, рассчитанная по обычным ценам, правила определения которых установлены согласно НК, умноженная на коэффициент, который исчисляется по формуле (п. 165.4 НК):

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

где **K** – коэффициент;

C_n – ставка налога, установленная для таких доходов на момент их начисления.

Поскольку с 2016 года применяется ставка НДС – 18 %, такой «натуральный» коэффициент будет составлять:

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

В случае выплаты любых доходов в натуральной (неденежной) форме следует обратить внимание, что **нормы п. 165.4 НК применяются только для определения базы обложения НДС и не применяются для исчисления суммы военного сбора** (далее – ВС).

Пример 1

Предприятие-арендатор выплачивает физлицу арендную плату собственной продукцией на сумму 25 000 грн.

Сумму налогов исчисляют следующим образом:

- НДФЛ:

$$25\ 000\ \text{грн} \times 1,219512 = 30\ 487,80\ \text{грн};$$

$$30\ 487,80\ \text{грн} \times 18\ \% = 5\ 487,80\ \text{грн};$$

- ВС:

$$25\ 000\ \text{грн} \times 1,5\ \% = 375\ \text{грн}.$$

Следовательно, налогооблагаемый доход составляет 30 487,80 грн, а сумма налогов (НДФЛ + ВС) – 5 862,80 грн.

Если налогооблагаемый доход уменьшить на сумму удержанных налогов (пп. 168.1.1 НК), то получим 24 625 грн, что меньше дохода в сумме 25 000 грн, которую арендатор обязан выплатить в натуральной форме арендодателю, как раз на сумму ВС.

Важно знать, что фактически **налоговый агент в случае выплаты доходов в натуральной (неденежной) форме платит ВС за собственный счет.**

Уплата налогов с доходов таким способом не предусмотрена (п. 38.2, ст. 57 НК), и поэтому уплата ВС за счет налогового агента может рассматриваться как дополнительное благо. Однако ревизоры ГФС обычно «закрывают глаза» на этот факт.

Для тех, кто стремится действовать сугубо в рамках современных норм НК относительно исчисления ВС и его уплаты, в договорах аренды, которые предусматривают выплату арендной платы в натуральной форме, следует предусмотреть возмещение арендодателем суммы ВС, уплаченной арендатором в бюджет со стоимости выплаченного в такой форме дохода.

В случае применения «натурального» коэффициента предлагаем обратить внимание на следующее.

В примере 1, применив «натуральный» коэффициент 1,219512, мы получили налогооблагаемый доход 30 487,80 грн. Но если возьмем, например, коэффициент 1,21951, получаем 30 487,75 грн.

В таком случае сумма НДФЛ остается неизменной и после округления составляет 5 487,80 грн в любом случае. В то же время, определяя сум-

му к выплате как уменьшение налогооблагаемой суммы на сумму удержанного НДФЛ, мы получаем разные значения:

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

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

Поскольку учет доходов и налогов с них ведется с точностью до копеек, такая разница приведет к некорректному отражению операции на счетах.

Таким образом, можно сделать следующий вывод: **чем большую сумму нужно умножить (увеличить) на «натуральный» коэффициент, тем больше знаков следует оставить после запятой.** Для получения удовлетворительного результата следует учесть столько знаков после запятой, чтобы в произведении перестало изменяться значение копеек после округления. Так, для пятизначных цифр достаточно применить коэффициент с шестью знаками после запятой.

Документальное оформление и отражение на счетах

Отгрузку продукции в счет арендной платы целесообразно оформлять **накладной** (сілгоспоблік, форма № ВЗСГ-7, приложение 7 к Методическим рекомендациям, утвержденным приказом Мин-агрополитики от 21.12.07 г. № 929). Накладная выписывается в двух экземплярах:

- первый – остается на складе (в кладовой) или в другом месте хранения продукции у материально ответственного лица, которое осуществило отпуск продукции;
- второй – у получателя – собственника земельного пая.

Впрочем, не запрещено применять и собственную разработанную общую ведомость на отгрузку сельхозпродукции в счет арендных платежей.

В этом случае начисленную арендную плату в натуральной форме (сельскохозяйственной продукцией) отражают: Дт **685** – Кт **701** «Доход от реализации готовой продукции». А списание себестоимости сельхозпродукции, отпущенной в счет оплаты за аренду земельного пая: Дт **901** «Себестоимость реализованной готовой продукции» – Кт **27** «Продукция сельскохозяйственного производства».

По нашему мнению, в отражении операций по выплате арендной платы в неденежной форме **кроется методологическая проблема бухучета**. Ведь для того, чтобы записи бухучета по Кт 685 сходились с базой обложения НДС в форме № 1ДФ, в корреспонденции по начислению арендной платы Дт 23 (91) – Кт 685 следует отражать сумму, увеличенную на «натуральный» коэффициент. При этом доход по Дт 685 – Кт 701 проводится в сумме без «натурального» коэффициента. То есть по существу расходы предприятия увеличиваются. А для предприятий – плательщиков налога на прибыль вопросы корректности учета особенно важны.

Поскольку в вопросах бухучета предприятия «зажаты» в тиски стандартов и методических рекомендаций, мы подготовили соответствующий запрос в Минфин по этому поводу. Поэтому о позиции Минфина напишем сразу, как только получим ответ, в одном из следующих выпусков.

Смешанные выплаты

В договоре аренды может быть предусмотрено, что арендная плата как полностью выплачивается (предоставляется) в денежной или натуральной форме, так и частично в денежной, а частично – в натуральной формах, что не противоречит нормам Закона № 161. Например, по согласованию с арендодателем арендатор весной предоставил ему услуги по вспашке огорода, а осенью – по сбору урожая, а остальную арендную плату выплатил в денежной форме до окончания года.

В таком случае доходы в натуральной форме облагаются налогом отдельно, а в денежной – отдельно: для таких доходов отдельно определяется объект налогообложения и суммы налогов.

Пример 2

Предприятие – арендатор предоставило услуги физлицу-арендодателю на сумму 10 000 грн; общая сумма дохода, подлежащего выплате в виде арендной платы за год, составляет 25 000 грн.

1. Налогообложение доходов, предоставленных в виде услуги:

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

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

Эти суммы налогов перечисляются в бюджет в течение трех банковских дней со дня предоставления услуги (пп. 168.1.4 НК).

2. Сумма ВС, начисленная налоговым агентом в случае предоставления дохода в натуральной форме, удерживается из дохода, который подлежит выплате в денежной форме. Поэтому сумма арендной платы, подлежащая выплате деньгами, составляет:

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

Таким образом:

- НДСЛ:
 $12\,654,88 \text{ грн} \times 18\% = 2\,277,88 \text{ грн};$

- ВС:
 $12\,654,88 \text{ грн} \times 1,5\% = 189,82 \text{ грн};$

• сумма к выплате деньгами:

$$12\,654,88 \text{ грн} - 2\,277,88 \text{ грн} - 189,82 \text{ грн} = 10\,187,18 \text{ грн}.$$

В приведенном примере общая сумма НДСЛ составляет 4 473 грн, ВС – 339,85 грн, доход, полученный физическим лицом, – 20 187,18 грн (10 000,00 грн + 10 187,18 грн).

Если бы вся сумма выплачивалась деньгами, НДСЛ составлял бы 4 500 грн, ВС – 375 грн, а сумма к выплате – 20 125 грн.

Как видим, при комбинированной выплате арендной платы физлицо-арендодатель получило на 62,18 грн дохода больше, чем было бы в случае выплаты всего дохода в денежной форме. Соответственно, бюджет недополучил эту сумму в виде налогов (27 грн (НДСЛ) и 35,18 грн (ВС))

Главным выводом этих двух разделов является то, что **«натуральный» коэффициент, предусмотренный п. 164.5 НК, должен применяться только в случае, если в договоре аренды предусмотрено, что доход полностью или частично выплачивается в натуральной (неденежной) форме. Во всех других случаях его применения можно избежать.**

Способы оптимизации уплаты налогов в случае расчетов в натуральной форме

Как упомянуто выше, расчет за аренду с физическим лицом собственной продукцией является взаимовыгодным. Достичь такой взаимной выгоды можно и в случае, если в договоре предусмотрена выплата арендной платы только в денежной форме (как в большинстве заключенных договоров аренды).

Можно сказать и больше – условие выплаты арендной платы в денежной форме позволяет арендатору более гибко выбирать варианты своих действий, если с физлицом-арендодателем достигнуто взаимное согласие на выплату арендной платы в натуральной форме. **И экономить на этом.**

Продажа собственной продукции

Классическим вариантом избежания «натурального» коэффициента, а следовательно, и расходов из-за увеличения сумм налогов, является выплата арендной платы в денежной форме с последующей продажей продукции субъекту выплаты на эту же сумму.

В таком случае налогообложение осуществляется в порядке, предусмотренном для выплат в денежной форме, а внимание следует уделить документальному оформлению операции продажи собственной продукции.

Заметьте, что имеется в виду именно собственно произведенная продукция и ее продажа через кассу предприятия. О требованиях законодательства к такой операции мы писали раньше (см. «БАЛАНС-АГРО», 2019, № 19, с. 24; 2018, № 32).

Общий порядок действий следующий:

- начисляется арендная плата согласно догово-

ру аренды в денежной форме, осуществляется налогообложение и перечисление налогов в бюджет;

- проводится выплата арендной платы деньгами;
- на сумму полученной арендной платы физлицо-арендодатель осуществляет закупку продукции, произведенной арендатором;
- на сумму приобретения осуществляется отгрузка собственно произведенной продукции.

Но фактически происходит только первое и последнее действия, а все другое только оформляется документально с соответствующим отражением в учете.

Отражение на счетах бухучета

Бухгалтерский учет в таком случае не имеет никаких особенностей и осуществляется в общем порядке:

- сначала начисление арендной платы в денежной форме и выдача наличности из кассы (об этом подробнее – на с. 37 этого номера);
- дальше – отражение дохода (выручки: Дт 361 – Кт 701; Дт 701 – Кт 641/НДС) и расходов (списание себестоимости продукции: Дт 901 – Кт 27) от реализации и оприходование выручки от реализации в кассу предприятия (Дт 301 – Кт 361).

Замена способа выплаты

Такой способ доступен только в случае, если в договоре аренды предусмотрено, что плата за пользование земельным участком (паем) осуществляется в денежной форме и физлицо-арендодатель, и арендатор могут прийти к общему соглашению о том, что первый готов получить арендную плату продукцией последнего. В таком случае по заявлению физического лица (см. **образцы 1–3**) можно изменить форму выплаты арендной платы с денежной на натуральную.

ОБРАЗЕЦ 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.

<...>

ОБРАЗЕЦ 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).

<...>

ОБРАЗЕЦ 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.

<...>

С юридической точки зрения, такое действие полностью удовлетворяет нормам Закона № 161, ведь с согласия сторон расчеты относительно арендной платы за землю могут осуществляться в натуральной форме (абзац второй ст. 22), а заявление от арендодателя и ее прием арендатором подпадают под такое согласие.

Обратите внимание: в заявлении обязательно должно быть указано, что замена выплаты на натуральную должна быть осуществлена после налогообложения арендной платы, начисленной в денежной форме.

При этих условиях порядок действий будет следующим:

- начисляется арендная плата согласно договору аренды в денежной форме, осуществляется налогообложение и перечисление налогов в бюджет;
- арендодатель подает заявление о замене формы выплаты с денежной на натуральную;
- определяется объем продукции, подлежащий отгрузке;
- осуществляется отгрузка продукции арендатору.

Причем очередность первого и второго действий не зависят одно от другого.

Можно ли так делать и не будут ли ревизоры ГФС считать такую выплату натуральной?

Специально для достоверного ответа на этот вопрос и уверенности в наших рекомендациях в прошлом году мы направляли запрос в ГФС, описав ситуацию с заменой формы выплаты с денежной после ее налогообложения на натуральную и получили в ответ письмо от 12.11.18 г. № 36787/6/99-99-13-02-03-15 (см. «БАЛАНС-АГРО», 2018, № 46, с. 3). В нем налоговики отметили, что в приведенной ситуации налоговый агент обязан своевременно и полностью начислить, удержать и перечислить в бюджет НДФЛ и ВС **без учета коэффициента**, определенного п. 164.5 НК.

Отражение на счетах бухучета

В бухучете указанные операции будут отражаться следующим образом:

1. Начисление подлежащей сумме арендной платы в денежной форме:
 - Дт **23** (91) – Кт **685** – на сумму начисленной арендной платы за пользование земельным

участком в денежной форме согласно условиям договора;

- Дт **685** – Кт **641/НДФЛ, 642/ВС** – начисление и удержание НДФЛ и ВС с арендной платы;

2. Замена формы выплаты арендной платы:

- Дт **685** – Кт **701** – перечисление арендной платы в натуральную форму;
- Дт **701** – Кт **641/НДС** – на сумму надлежащего налогового обязательства по НДС;
- Дт **901** – Кт **27** – на себестоимость продукции, выданной в счет арендных платежей.

Зачет взаимной задолженности

Одним из способов изменения денежной формы выплаты арендной платы на другую может стать

зачет взаимной задолженности. Для этого нужно, чтобы у физлица-арендодателя перед арендатором образовалась задолженность. Причем следует обратить внимание, что задолженность должна быть однородной с видом выплаты арендной платы, то есть денежной.

Такой задолженностью могут стать, например, неоплаченные услуги, предоставленные арендатором физлицу-арендодателю по вспашке огорода, транспортные услуги, услуги по уборке урожая и др.

В таком случае физлицо-должник, которому причитается к выплате сумма арендной платы в денежной форме, должно обратиться с заявлением к арендатору о проведении зачета взаимной задолженности (см. **образец 4**).

ОБРАЗЕЦ 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. (вказується сума, на яку орендодавець дає згоду зарахувати вимоги).

<...>

Образцы 1–4 и письмо ГФС от 05.12.18 г. № 39467/6/99-99-13-01-01-15 можно загрузить на сайте компании <https://balance.ua/files/global/2019-agro-30-31-zrazok-1-4-list.doc> или по QR-коду:



А порядок действий будет следующим:

- арендатор предоставляет услуги физлицу-арендодателю, которые тот не оплачивает;
- возникновение дебиторской задолженности арендодателя перед арендатором;
- по договору аренды происходит начисление арендной платы в денежной форме с ее последующим налогообложением и перечислением налогов в бюджет;
- арендодатель подает заявление о частичном или полном зачете взаимной задолженности.

Соответствующая виза руководителя предприятия на заявлении будет свидетельством согласия на проведение такого взаимозачета с последующим изданием приказа по предприятию. Такой порядок оформления зачета будет достаточным документальным основанием для бухучета;

- проводится зачет взаимной задолженности по заявлению арендодателя и определяется остаток арендной платы в денежной форме к выплате;

- осуществляется выплата остатка арендной платы в денежной форме.

В то же время следует обратить внимание на положения ст. 602 Гражданского кодекса, а именно:

- не допускается зачет встречных однородных требований, по которым истек срок исковой давности;
- не допускается зачет встречных однородных требований в других случаях, установленных договором или законом.

Таким образом, если в договоре аренды нет оговорок относительно взаимозачета, то такая операция является вполне правомерной в юридическом аспекте.

Обращаем внимание: не могут проводить взаимозачет плательщики единого налога первой – третьей групп (п. 291.6 НК). Эта норма НК предусматривает, что такие единички обязаны осуществлять расчеты за товары (работы, услуги) только в денежной форме, а в случае зачета встречных однородных требований денежный расчет не происходит.

Поэтому взаимозачет расчетов является приемлемым только для тех сельхозпредприятий, которые являются плательщиками налога на прибыль или плательщиками единого налога четвертой группы.

Отражение на счетах бухучета

Операции по зачету взаимозадолженностей на счетах бухучета будут отражаться следующим образом:

- 1) на момент реализации продукции:
 - Дт **901** – Кт **27** – для списания себестоимости продукции, выданной в счет арендных платежей;
 - Дт **361** – Кт **701** – начисление дохода (выручки) от реализации продукции физическому лицу;
 - Дт **701** – Кт **641/ПДВ** – на сумму подлежащего налогового обязательства по НДС (для предприятий – плательщиков этого налога);

2) в периоде, на который приходится срок выплаты по договору аренды:

- Дт **23** (91) – Кт **685** – на сумму начисленной арендной платы за пользование земельным участком;
- Дт **685** – Кт **641/НДФЛ, 642/ВС** – начисление и удержание НДФЛ и ВС с арендной платы;
- Дт **685** – Кт **361** – на стоимость продукции уменьшается сумма начисленных арендных платежей.

Отражение в отчетности

Отражение дохода, который выплачивается в натуральной форме с применением «натурального» коэффициента, в налоговом расчете по форме № 1ДФ имеет свои особенности.

«Сумма начисленного дохода» в разд. I формы № 1ДФ отражается с учетом «натурального» коэффициента, а «Общая сумма начисленного дохода» в разд. II – без его учета.

Это похоже на очередную смену точки зрения ГФС на выполнение норм приказа Минфина от 13.01.15 г. № 4, и именно такая позиция изложена в письме ГФС от 05.12.18 г. № 39467/6/99-99-13-01-01-15, которое мы получили в ответ на запрос редакции относительно заполнения формы № 1ДФ в случае применения «натурального» коэффициента для исчисления суммы выплаты физическим лицам доходов.

Заполнение формы № 1ДФ для примера 1 при условии начисления и выплаты дохода в денежной форме в одном и том же квартале см. во **фрагменте 1** в конце консультации.

Заполнение формы № 1ДФ для примера 2 при условии, что и предоставление услуг, и выплата остатка арендной платы в денежной форме произошли в одном квартале, см. во **фрагменте 2** в конце консультации.

ВЫВОДЫ



При выплате физлицу-арендодателю арендной платы в натуральном виде коэффициент, предусмотренный п. 164.5 НК, применяется только в случаях, если такой способ выплаты предусмотрен в договоре аренды.

Если в договоре аренды, заключенном с арендодателем-физлицом, предусмотрена выплата арендной платы в денежной форме, но арендодатель и арендатор пришли к соглашению о выплате в натуральной форме, применения «натурального» коэффициента можно всегда избежать.

При применении «натурального» коэффициента отражение доходов в разделах I и II формы № 1ДФ имеет свои особенности.

ФРАГМЕНТ 1

<...>

Розділ I																				
№ з/п	Податковий номер або серія та номер паспорта									Сума нарахованого доходу (грн, коп.)	Сума виплаченого доходу (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	00	...	
...

<...>

ФРАГМЕНТ 2

<...>

Розділ I																				
№ з/п	Податковий номер або серія та номер паспорта									Сума нарахованого доходу (грн, коп.)	Сума виплаченого доходу (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	85	...	
...

<...>