

О. І. Конопля

студ. III курсу

спеціальність «Облік і оподаткування»

Науковий керівник: д.е.н., проф. О. В. Побережець

ГАРАНТІЙНИЙ ПЛАТІЖ З ОРЕНДИ НЕОБОРОТНИХ АКТИВІВ: ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Досліджувана тема є актуальною, оскільки передача необоротних активів в оренду є однією з найпоширеніших операцій сучасних підприємств. Розповсюдженою практикою при цьому є вимога орендодавців про додаткову сплату орендарями гарантійних платежів у розмірі місячної орендної плати. Однак встановити їх належність до певної категорії й правильно відобразити в бухгалтерському та податковому обліку досі залишається проблематичним.

Перш за все, враховуючи сутність господарських відносин, гарантійний платіж виконує функцію забезпечення виконання зобов'язань [1, ст. 199]. Крім того, залежно від змісту й напряду використання він може набувати ознак авансованого платежу, забезпечувального платежу або штрафної санкції (неустойки) [2]:

- авансований гарантійний платіж за відсутності порушень виконання умов договору зараховується орендарю в якості сплати орендних послуг за останній місяць;

- забезпечувальний гарантійний платіж у випадку не настання події, в забезпечення якої він був наданий (пошкодження майна), підлягає обов'язковому поверненню орендарю після закінчення терміну дії договору;

- гарантійний платіж у вигляді штрафної санкції залишається в орендодавця в якості відшкодування збитків у випадку дострокового розірвання договору оренди й неналежного виконання орендарем взятих на себе зобов'язань.

Особливості відображення в бухгалтерському обліку операцій з отримання і сплати гарантійних платежів, а також оподаткування цих сум податком на додану вартість залежать від передбаченого договором оренди варіанту їх оформлення (табл. 1).

Відображення в бухгалтерському обліку операцій з отримання і сплати гарантійних платежів з позицій орендаря та орендодавця

Вид гарантійного платежу	Характеристика	Орендодавець	Орендар
Авансований гарантійний платіж	<i>Загальна характеристика</i>	<ul style="list-style-type: none"> - отриманий гарантійний платіж не включає до доходу, а визнає кредиторською заборгованістю (К-т 681 «Розрахунки за авансами одержаними»); - нараховує ПЗ з ПДВ на суму гарантійного платежу за останній місяць оренди; - відображає суми платежу на позабалансовому рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані». 	<ul style="list-style-type: none"> - сплачений гарантійний платіж не включає до складу витрат, а визнає дебіторською заборгованістю (Д-т 371 «Розрахунки за виданими авансами»); - відображає ПК з ПДВ (при отриманні ПН від орендодавця, зареєстрованої в ЄРПН); - відображає суми платежу на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані».
	<i>Припинення оренди у строк</i>	<ul style="list-style-type: none"> - нараховує орендну плату з визнанням доходу від операційної діяльності; - закриває розрахунки за ПЗ з ПДВ на суму орендної плати; - відносить отриманий аванс у рахунок погашення заборгованості з орендної плати; - списує суму отриманої гарантії з позабалансового рахунку. 	<ul style="list-style-type: none"> - нараховує орендну плату і визнає її витратами; - закриває розрахунки за ПК з ПДВ; - відображає залік гарантійного платежу в рахунок сплати орендної плати за останній місяць; - списує суму наданої гарантії з позабалансового рахунку.
	<i>Дострокове припинення оренди</i>	<ul style="list-style-type: none"> - отриманий гарантійний платіж визнає штрафною санкцією і відображає у складі іншого операційного доходу; - сторнує ПЗ з ПДВ, нараховані при отриманні гарантійного платежу; - списує суму отриманої гарантії з позабалансового рахунку. 	<ul style="list-style-type: none"> - в періоді визнання своєї вини включає сплачений гарантійний платіж до складу інших операційних витрат; - сторнує ПК з ПДВ, відображений при перерахуванні гарантійного платежу; - списує суму наданої гарантії з позабалансового рахунку.

Забезпечувальний гарантійний платіж	<i>Загальна характеристика</i>	<ul style="list-style-type: none"> - отриманий гарантійний платіж не включає до доходу, а визнає кредиторською заборгованістю (К-т 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»); - відображає суми платежу на позабалансовому рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані». 	<ul style="list-style-type: none"> - сплачений гарантійний платіж не включає до складу витрат, а визнає дебіторською заборгованістю (Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»); - відображає суми платежу на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані».
	<i>Припинення оренди у строк</i>	<ul style="list-style-type: none"> - здійснює операцію повернення раніше отриманих сум; - списує суму отриманої гарантії з позабалансового рахунку. 	<ul style="list-style-type: none"> - показує повернення раніше виданих коштів; - списує суму наданої гарантії з позабалансового рахунку.
	<i>Дострокове припинення оренди</i>	<ul style="list-style-type: none"> - отриманий гарантійний платіж визнає штрафною санкцією і відображає у складі іншого операційного доходу; - списує суму отриманої гарантії з позабалансового рахунку. 	<ul style="list-style-type: none"> - в періоді визнання своєї вини включає сплачений гарантійний платіж до складу інших операційних витрат; - списує суму наданої гарантії з позабалансового рахунку.

Джерело: складено автором на основі [2; 3; 4; 5]

Отже, авансований гарантійний платіж призводить до збільшення бази обкладення податком на додану вартість, оскільки фактично є авансованою орендною платою. На підставі цього на дату першої події в орендодавця виникає обов'язок відобразити в обліку податкові зобов'язання і зареєструвати складену податкову накладну, що надасть право орендарю показати податковий кредит.

Забезпечувальний гарантійний платіж, назагал, не призводить до збільшення бази обкладення податком на додану вартість, оскільки до вартості послуг оренди не включається. Проте, у разі зміни напряму його використання (наприклад, спрямування в рахунок платежів за оренду), в орендодавця знову виникне обов'язок нарахувати податкові зобов'язання і зареєструвати складену податкову накладну, а в орендаря – право показати податковий кредит.

Гарантійний платіж у вигляді штрафної санкції призводить до необхідності коригування податкових зобов'язань, оскільки, відповідно до п. 188.1 ПКУ, суми неустойки (штрафів та/або пені) податком на додану вартість не оподатковують. Для цього орендодавець складає, а орендар реєструє зменшуючий розрахунок коригування.

Відображення гарантійних платежів на рахунках бухгалтерського обліку в орендаря й орендодавця розглянуто в табл. 2 і табл. 3.

Облік авансованих гарантійних платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
В орендодавця			
1	Отримано гарантійний платіж від орендаря	301 (311)	681
2	Відображено ПЗ з ПДВ	643	641/ПДВ
3	Надано орендні послуги	361 (377)	703 (713)
4	Відображено ПЗ з ПДВ	703 (713)	643
5	Здійснено взаємозалік гарантійного платежу в рахунок сплати орендної плати за останній місяць оренди	681	361 (377)
6	Нараховано штрафні санкції за невиконання договірних зобов'язань	681	715
7	Відкориговано ПЗ з ПДВ (метод «червоне сторно»)	643	641
В орендаря			
1	Перераховано гарантійний платіж орендодавцеві за останній місяць оренди	371	301 (311)
2	Відображено ПК з ПДВ на підставі зареєстрованої ПН	644/1	644/ПДВ
		641/ПДВ	644/1
3	Отримано орендні послуги	15, 23, 91-94	631 (685)
4	Відображено ПК з ПДВ	644/ПДВ	631 (685)
5	Зараховано гарантійний платіж у рахунок сплати орендних послуг за останній місяць	631 (685)	371
6	Нараховано штрафні санкції за невиконання договірних зобов'язань	948	371
7	Відкориговано ПК з ПДВ (метод «червоне сторно»)	644/1	644/ПДВ
		641/ПДВ	644/1

Джерело: розроблено автором на основі [2; 3; 4; 5]

Облік забезпечувальних гарантійних платежів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
В орендодавця			
1	Отримано гарантійний платіж від орендаря	301 (311)	685
2	Повернено орендареві залишок гарантійного платежу	685	301 (311)
3	Нараховано штрафні санкції за невиконання договірних зобов'язань	685	715

В орендаря			
1	Перераховано гарантійний платіж орендодавцеві	377	301 (311)
2	Отримано від орендодавця невикористаний залишок гарантійного платежу	301 (311)	377
3	Нараховано штрафні санкції за невиконання договірних зобов'язань	948	377

Джерело: розроблено автором на основі [2; 3; 4; 5]

Підсумовуючи вищевикладене, слід зазначити, що в сучасному податковому законодавстві відсутнє визначення термінів «забезпечувальний гарантійний платіж» та «авансований гарантійний платіж», отже розрізнити варіанти їх договірною оформлення на практиці доволі складно. Саме тому з метою вирішення даного протиріччя, доцільним і перспективним, на нашу думку, є впровадження певних змін у чинне законодавство для закріплення на нормативному рівні зазначених категорій. З одного боку, це дозволить чітко визначити статус гарантійних платежів в договорі оренди, спираючись на конкретні норми закону, з іншого – сприятиме уникненню викривлень інформації в бухгалтерському обліку та усуненню певних питань з боку податківців.

Список використаної літератури

1. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 24.03.2021).
2. Дволикий гарантійний платіж: як розпізнати та облікувати. *Податки & бухоблік*. 2020. № 92. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/november/issue-92/article-111927.html> (дата звернення: 24.03.2021).
3. Забезпечувальний платіж при оренді. *Податки & бухоблік*. 2020. № 92. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/november/issue-92/article-111929.html> (дата звернення: 24.03.2021).
4. Гарантійний платіж при оренді: облікові тонкощі. *Податки & бухоблік*. 2018. № 74. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/september/issue-74/article-39191.html> (дата звернення: 24.03.2021).
5. Нагорний О. Гарантійний платіж при операційній оренді. *Uteka*. 2019. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-shkola-bughaltera-prosto-ob-uchete-65-garantijnuj-platezh-pri-operacionnoj-arende> (дата звернення: 24.03.2021).
6. Поліщук А. Гарантійний платіж з оренди: особливості обліку й оподаткування. *Інтерактивна бухгалтерія*. 2019. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/ib/9815/102500> (дата звернення: 24.03.2021).
7. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 24.03.2021).