



ОКРЕМІ ВИПАДКИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ МАЙНА

Проскура К. П.,

доктор економічних наук, професор, ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

А Оренда як складова процесу господарської діяльності посідає досить важливе місце в господарському житті підприємств та є окремою статтею доходів або витрат фізичних осіб. Для деяких суб'єктів господарювання орендні операції є основним видом діяльності, для деяких – іншими доходами, для деяких – складовою витрат. Операції з передачі майна в оренду завжди були специфічними щодо їх відображення в обліку та оподаткування. Орендні відносини виникають на підставі договорів оренди, цивільно-правових договорів, а правові підстави для їх укладання визначені цивільним законодавством. При цьому важливо те, хто є сторонами договору оренди – фізичні чи юридичні особи, яка система оподаткування застосовується сторонами, яким є вид оренди, яку концептуальну основу для ведення обліку застосовує та чи інша сторона договору оренди. Ця стаття присвячена дослідженню особливостей обліку та оподаткування операцій з надання майна в оренду, зокрема специфічного випадку – передачі в оренду майна неповнолітніх.

К оренда, договір оренди, орендар, орендодавець, облік орендних операцій, оподаткування орендних операцій.

ОТДЕЛЬНЫЕ СЛУЧАИ ОТРАЖЕНИЯ В УЧЕТЕ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЕ ИМУЩЕСТВА

Проскура Е. П.,

доктор экономических наук, профессор, ГБУЗ «Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана»

А Аренда как составляющая процесса хозяйственной деятельности занимает достаточно важное место в хозяйственной жизни предприятий и является отдельной статьёй доходов или расходов физических лиц. Для некоторых субъектов хозяйствования арендные операции являются основным видом деятельности, для других – иными доходами, для третьих – составляющей расходов. Операции по передаче имущества в аренду всегда были специфическими в отношении их отражения в учете и налогообложения. Арендные отношения возникают на основании договоров аренды, гражданско-правовых договоров, а правовые основания для их заключения определены гражданским законодательством. При этом важно то, кто является сторонами договора аренды – физические или юридические лица, какая система налогообложения применяется сторонами, каков вид аренды, какую концептуальную основу для ведения учета применяет та или иная сторона договора аренды. Данная статья посвящена исследованию особенностей учета и налогообложения операций по предоставлению имущества в аренду, в частности специфического случая – передачи в аренду имущества несовершеннолетних.

К аренда, договор аренды, арендатор, арендодатель, учет арендных операций, налогообложение арендных операций.

SPECIAL CASES OF OPERATIONAL PROPERTY LEASE TRANSACTIONS' ACCOUNTING AND TAXATION

Proskura K. P.,

Doctor of Economics, Professor, SHEE «Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman»

A The lease as the component of economic activity plays a great role in the economic life of entities and is a separate item of income or expenses of individuals. For some business entities, lease transactions are the main activity, for some these are other revenues and for others – a component of expenses. Transactions of transferring the property on lease were always specific in respect of their accounting and taxation. Lease relations arise on the basis of lease contracts, civil law contracts, and the legal grounds for their conclusion are determined by civil legislation. At the same time, it is important who are the parties to the lease contract: physical or legal persons, what kind of taxation system is applied by the parties, what kind of lease, what conceptual basis for accounting is applied by one or another party to the lease agreement. This article studies the specifics of accounting and taxation of property lease transactions, in particular a specific case of transferring the property of minors on lease.

K lease, lease agreement, lessee, lessor, accounting of lease transactions, taxation of lease transactions.

Постановка проблеми. Оренда як складова процесу господарської діяльності посідає досить важливе місце в господарському житті підприємств та є окремою статтею доходів або витрат фізичних осіб. Для деяких суб'єктів господарювання орендні операції є основним видом діяльності, для деяких – іншими доходами, для деяких – складовою витрат.

При цьому облік і оподаткування таких операцій залежать від цілого ряду факторів: виду майна, що передається в оренду, сторін договору, особливостей їх оподаткування, наявності права власності на передане майно.

З позиції відображення орендних операцій в облікових регістрах підприємств та організацій

слід керуватись нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда» (далі – П(С)БО 14) [12], якщо як концептуальна основа для ведення бухгалтерського обліку застосовуються Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку або Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда» (далі – МСБО 17) [8], якщо застосовуваною концептуальною основою є міжнародні стандарти фінансової звітності.

Ця праця присвячена дослідженню особливостей обліку і оподаткування орендних операцій.

Метою дослідження є розгляд особливостей обліку та оподаткування операцій з оренди майна, включаючи особливі випадки оренди, зокрема передачу в оренду майна неповнолітньою особою.

Завданнями дослідження є: визначити правове підґрунтя здійснення операцій з оренди майна та особливості укладання договорів оренди; розглянути облікові підходи до відображення підприємствами та організаціями операцій з надання майна в оренду, отримання орендованого майна як від інших юридичних осіб, так і від фізичних осіб; проаналізувати особливості оподаткування окремих випадків орендних операцій як для юридичних, так і для фізичних осіб залежно від їх статусу та застосовуваної системи оподаткування.

Аналіз останніх публікацій. Питання обліку та оподаткування операцій з оренди розглядали в своїх працях вітчизняні науковці, зокрема Є. Масленников, Л. Очеретко, І. Литвиненко, Г. Лебедик, Т. Китайчук та інші.

Серед питань, що піднімалися в цих працях, є систематизація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку відповідно до стандартів бухгалтерського обліку [4]; особливості обліку і документального оформлення операцій з оренди державного і комунального майна [2]; управління орендними операціями з позиції орендаря та орендодавця [6].

М. Литвиненко в публікації досліджувалися особливості оподаткування та податкового регулювання орендних операцій [5].

Ці та інші наукові праці й дослідження досить повно та глибоко розкривають проблеми обліку і оподаткування операцій з оренди майна, однак в умовах зміни законодавчого та нормативного поля ці розробки втрачають з часом свою цінність та актуальність, потребують оновлення.

Крім того, дуже мало в оприлюднених наукових працях представлені дослідження щодо специфічних випадків передачі майна в оренду, зокрема –

особливості здійснення операцій з передачі майна в оренду неповнолітньою особою.

Виклад основного матеріалу. Відповідно до господарського та цивільного законодавства під договором оренди розуміють договір, згідно з яким одна сторона (орендодавець) передає іншій стороні (орендареві) за плату на певний строк у користування майно для здійснення господарської діяльності.

Однією з суттєвих умов договору оренди є предмет договору – річ, що передається в оренду. Нормами ч. 3 ст. 283 Господарського кодексу України (далі – ГКУ) [1] встановлено, що об'єктом оренди у сфері господарювання може бути як нерухоме майно (будівлі, споруди, приміщення), так й інше окреме індивідуально визначене майно виробничо-технічного призначення.

При цьому право передачі майна в оренду мають власник речі, особа, якій належать майнові права, або особа, уповноважена на укладання такого договору, що передбачено чч. 1 та 2 ст. 761 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) [16].

Договір оренди може укладатись у простій письмовій формі. Однак у разі оренди деяких об'єктів можуть бути передбачені додаткові вимоги до форми договору та порядку укладання договору, зокрема, якщо укладається договір найму (оренди):

- будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) строком на три роки і більше, то він підлягає нотаріальному посвідченню (ч. 2 ст. 793 ЦКУ) та державній реєстрації (ст. 794 ЦКУ);
- транспортного засобу за участю фізичної особи, то такий договір підлягає нотаріальному посвідченню (ч. 2 ст. 799 ЦКУ).

Іншими істотними умовами договору оренди відповідно до ч. 1 ст. 284 ГКУ є, зокрема, об'єкт оренди; строк, на який укладається договір оренди; орендна плата; порядок використання амортизаційних відрахувань; відновлення орендованого майна та умови його повернення або викупу.

Строк договору оренди визначається за погодженням сторін. При цьому відповідно до ч. 4 ст. 284 ГКУ якщо протягом одного місяця після закінчення строку дії договору оренди відсутня заява однієї із сторін про припинення або зміну його умов, то такий договір вважається продовженим на такий самий строк і на тих самих умовах, які передбачалися цим договором спочатку.

Договір оренди обов'язково укладається на умовах платності використання орендованого майна орендарем. Сторони у договорі самостійно встановлюють конкретний розмір орендних платежів.

При цьому якщо розмір орендної плати договором не визначено, при перевірці контролюючих органів є ризик того, що його визначать з урахуванням споживчої якості речі та інших обставин, що мають істотне значення. Крім того, в договорі має бути визначена періодичність сплати орендних платежів, і якщо окрема норма в договорі відсутня, плата за користування майном вважається щомісячною (ч. 5 ст. 762 ЦКУ).

Далі більш детально розглянемо особливості укладення договорів оренди нерухомого майна. Відповідно до ст. 793 ЦКУ договір оренди будівлі або іншої капітальної споруди (їх окремої частини) укладається у письмовій формі. При цьому якщо такий договір укладається строком на три роки і більше, він підлягає нотаріальному посвідченню та державній реєстрації (ст. 794 ЦКУ).

Передачу приміщення в оренду оформлюють актом приймання-передачі у двох примірниках. Затверджені форми такого акта немає, тому підприємство вправі розробити свою форму.

На нараховані суми орендного платежу на практиці складають акти, хоча виходячи з норм ЦКУ, оренда не є послугою. Проте складання такого документа не є помилковим.

За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно (ч. 1 ст. 759 ЦКУ):

- а) у користування;
- б) за плату;
- в) на певний строк.

При цьому предметом договору найму згідно зі ст. 760 ЦКУ може бути річ, яка визначена індивідуальними ознаками і зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому використанні (неспоживна річ).

Як вже було зазначено, облік орендних операцій здійснюється суб'єктами господарювання відповідно до норм П(С)БО 14 або МСБО 17. Передані в операційну оренду об'єкти продовжують відображатися на балансі у орендодавця. У орендаря отримані на підставі договорів операційної оренди основні засоби обліковуються на позабалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». У орендаря отриманий в операційну оренду об'єкт основних засобів відображається на позабалансовому рахунку бухгалтерського обліку за вартістю, зазначеною в угоді про оренду (п. 8 П(С)БО 14, п. 20 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів) [11; 12]. Збільшення залишку рахунку 01 відбувається при прийнятті орендарем на облік основних засобів, зменшення – при їх поверненні орендодавцю. Кожному орендованому об'єкту,

що відображається орендарем на забалансовому рахунку, присвоюється інвентарний номер (п. 8 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів) [11], який закріплюється за об'єктом основних засобів на весь час його знаходження на цьому підприємстві. Інвентарні номери об'єктів основних засобів, що вибули, не присвоюються іншим об'єктам основних засобів, які надійшли на підприємство, протягом періоду, що забезпечує виключення ідентифікування нових об'єктів з тими, які вибули (наприклад, протягом строків зберігання документів).

Дохід від операційної оренди підприємство-орендодавець відображає в бухгалтерському обліку і звітності з урахуванням того, належить чи ні такий дохід до основної діяльності цього підприємства.

Оподаткування операцій з передачі майна в операційну оренду залежить від того, хто є сторонами договору: юридичні чи фізичні особи. Якщо сторонами договору (орендодавцем і орендарем) є *юридичні особи*:

- у орендодавця виникає дохід (вартість оренди без ПДВ), що може бути класифікований як виручка від реалізації (якщо надання майна в оренду є основним видом діяльності орендодавця) або як інші операційні доходи (якщо основною діяльністю орендодавця є діяльність інша, ніж передача майна в оренду); також доходом орендодавця є відшкодування орендарем вартість компенсації комунальних послуг, якщо така компенсація передбачена умовами договору оренди; крім того, орендна плата та вартість відшкодування комунальних послуг є об'єктом оподаткування ПДВ – на ці суми орендар нараховує податкові зобов'язання (крім відшкодування суми земельного податку);
- у орендаря виникають витрати в сумі сплаченої орендної плати та відшкодування вартості комунальних послуг (без ПДВ), за умови, якщо орендодавцем надано якісні первинні документи, що підтверджують здійснення господарської операції; також орендар отримує податковий кредит з ПДВ за умови виписки орендодавцем податкової накладної та її реєстрації в Єдиному реєстрі податкових накладних.

Якщо однією зі сторін договору оренди є *фізична особа*, оподаткування операцій, що відбуваються в рамках цього договору, є дещо іншим. Розглянемо варіант, коли *орендодавцем є фізична особа, а орендарем – юридична особа*. В такому випадку:

- у орендодавця (фізичної особи) виникатиме оподатковуваний дохід у вигляді орендної плати, що має оподатковуватись податком на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) за базовою ставкою 18 % та військовим збором за ставкою 1,5 % відповідно до норм, передбачених розділами IV і XX Податкового кодексу України (далі – ПКУ) [10]; при цьому юридична особа, що виплачуватиме фізичній особі орендну плату, виступатиме податковим агентом щодо такої фізичної особи, буде зобов'язана розрахувати суми ПДФО і військового збору, утримати їх з виплачуваного доходу, перерахувати в бюджет та подати до фіскального органу відомості про суми нарахованих та виплачених доходів та обов'язкових платежів фізичній особі (форма 1 ДФ); при цьому доходи фізичної особи у вигляді отриманої орендної плати для орендаря – юридичної особи не будуть об'єктом оподаткування єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у розумінні Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [14];
- у орендаря – юридичної особи виникатимуть витрати у вигляді орендної плати за умови, якщо ці витрати належним чином оформлені первинними документами. Податкового кредиту з ПДВ не виникатиме (оскільки фізичні особи не є платниками ПДВ і не мають права виписувати податкові накладні); крім того, як зазначалось вище, орендар матиме обов'язок утримувати і сплачувати в бюджет ПДФО і військовий збір з доходів, виплачуваних фізичній особі.

В цьому варіанті нами не розглядається випадок, коли орендодавцем є фізична особа – підприємець (далі – ФОП) і вона передає майно в оренду в рамках своєї підприємницької діяльності.

У випадку якщо *майно в операційну оренду здає ФОП* (орендодавець), отриманий орендодавцем дохід буде оподатковуватись залежно від застосованої ФОП системи оподаткування (загальна або спрощена).

Якщо ФОП застосовує загальну систему оподаткування – отримана орендна плата буде її оподатковуваним доходом відповідно ст. 177 ПКУ, що розраховуватиметься як сума отриманої орендної плати за мінусом документально підтверджених, витрат пов'язаних з отриманням таких доходів, перелік яких наведено в п. 177.4 ст. 177 ПКУ. Оподатковуваний дохід ФОП у вигляді отриманої

орендної плати обкладається ПДФО за ставкою 18 % та військовим збором за ставкою 1,5 %. При цьому орендар – юридична особа стосовно таких доходів фізичної особи не виступає податковим агентом, податків не отримує і лише декларує в розрахунку 1 ДФ суми виплачуваних доходів фізичній особі.

Якщо ФОП є суб'єктом спрощеної системи оподаткування відповідно до норм розділу XIV ПКУ, вона має можливість обрати другу або третю групу для сплати єдиного податку. При цьому вона має право обрати другу групу тільки в тому випадку, якщо здає в оренду виключно власне майно. Якщо вона передає в суборенду майно, що належить іншим особам, ФОП може застосовувати тільки третю групу для сплати єдиного податку.

Нагадуємо, що групи платників єдиного податку та умови перебування платниками єдиного податку на тій чи іншій групі регламентуються п. 291.4 ст. 291 ПКУ. При цьому ФОП – платник єдиного податку другої групи сплачуватиме єдиний податок у фіксованому розмірі, незалежно від суми отриманого доходу авансовими внесками у розмірі не більше 0,2 мінімальної заробітної плати за місяць; ФОП – платник єдиного податку третьої групи має можливість розраховувати єдиний податок двома способами: або 5 % від суми отриманого доходу (за касовим методом) без ПДВ, або 3 % суми отриманого доходу за умови сплати ПДВ на загальних підставах. Як і у випадку з доходами ФОП на загальній системі оподаткування, юридична особа, що виплачує доходи у вигляді орендної плати ФОП, не виступає щодо до таких доходів податковим агентом.

Далі розглянемо специфічний випадок передачі в оренду майна, коли *орендодавцем є неповнолітня особа*. Які особливості правового регулювання, обліку та оподаткування таких операцій?

Загальний опис ситуації: власниками офісного приміщення є дві особи в рівних частках. Одна – неповнолітня особа – 14 повних років, друга – малолітня дитина – 9 повних років. Інтереси малолітньої особи представляє батько – ФОП, на підставі нотаріально посвідченого письмового дозволу матері. Інтереси батька при укладанні договору, в свою чергу, представляє мати (його дружина) на підставі нотаріально завіреного доручення. Розглянемо такі питання:

1. Чи може в цьому випадку батько малолітнього власника в особі його представника – матері малолітнього власника (його дружини) надавати в оренду юридичній особі частину майна як фізична особа – підприємець?

2. Чи можуть діти-власники надавати своє приміщення в оренду батьку, а той, в свою чергу, надавати його в суборенду юридичній особі як ФОП – платник єдиного податку?

Термін «*малолітня дитина*» згадується виключно в листі Міністерства освіти і науки України «Методичні рекомендації щодо взаємодії педагогічних працівників у навчальних закладах та взаємодії з іншими органами і службами щодо захисту прав дітей» [7] та означає дитину до досягнення нею 14 років.

Стаття 31 ЦКУ оперує поняттям «*малолітня особа*». Фізична особа, яка не досягла 14 років (малолітня особа), має право:

1) самостійно вчиняти дрібні побутові правочини.

Правочин вважається дрібним побутовим, якщо він задовольняє побутові потреби особи, відповідає її фізичному, духовному чи соціальному розвитку та стосується предмета, який має невисоку вартість;

2) здійснювати особисті немайнові права на результати інтелектуальної, творчої діяльності, що охороняються законом.

Інші правочини, в тому числі щодо нерухомого майна, від імені малолітньої особи вчиняються її законними представниками – батьками (усиновлювачами) або опікунами [9].

В ст. 32 ЦКУ йдеться про *неповнолітню особу* (віком від 14 до 18 років), яка крім правочинів, передбачених ст. 31 ЦКУ, має право:

- 1) самостійно розпоряджатися своїм заробітком, стипендією або іншими доходами;
- 2) самостійно здійснювати права на результати інтелектуальної, творчої діяльності, що охороняються законом;
- 3) бути учасником (засновником) юридичних осіб, якщо це не заборонено законом або установчими документами юридичної особи;
- 4) самостійно укласти договір банківського вкладу (рахунку) та розпоряджатися вкладом, внесеним нею на своє ім'я (грошовими коштами на рахунок).

Згідно з вимогами ст. 177 Сімейного кодексу України батьки малолітньої дитини не мають права без дозволу органу опіки та піклування укласти договори, які підлягають нотаріальному посвідченню та (або) державній реєстрації [15].

При вчиненні одним із батьків правочинів щодо майна малолітньої дитини вважається, що він діє за згодою другого з батьків. На вчинення одним із батьків правочинів щодо транспортних засобів та нерухомого майна малолітньої дитини повинна бути письмова нотаріально засвідчена згода другого з батьків.

Схематично процедура отримання необхідних дозволів та укладання договорів оренди виглядає таким чином (*рис. 1*).

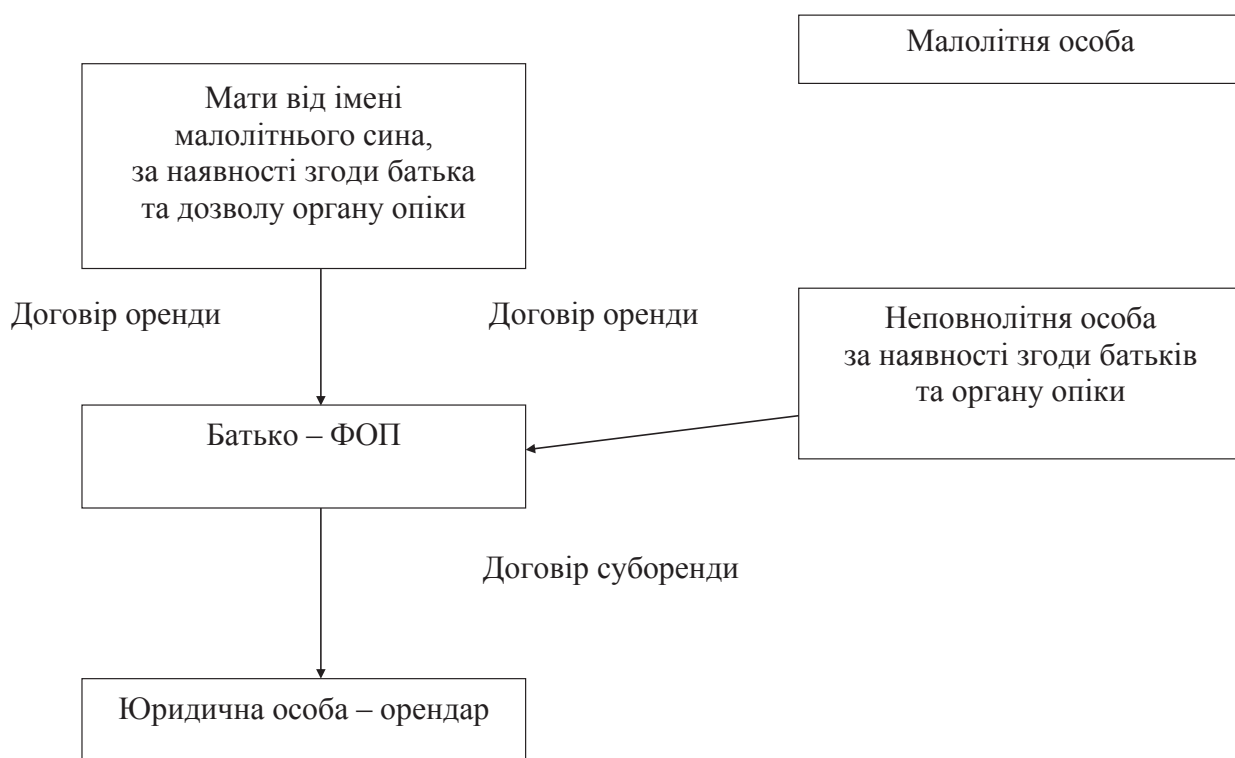


Рис. 1. Процедура отримання необхідних дозволів та укладання договорів оренди майна малолітньої дитини

Отже, за наявності всіх нотаріально засвідчених згод батьків, дозволів органу опіки приміщення може бути надано в оренду батьку – ФОП. У свою чергу ФОП може надати приміщення юридичній особі виключно на умовах договору суборенди.

Тепер розглянемо, чи наявна законна можливість укладання договору суборенди приміщення з батьком – ФОП як платником єдиного податку.

Відповідно до пп. 291.5.3 п. 291.5 ст. 291 ПКУ не можуть бути платниками єдиного податку першої – третьої груп: фізичні особи – підприємці, які надають в оренду нежитлові приміщення (споруди, будівлі) та/або їх частини, загальна площа яких перевищує 300 квадратних метрів.

При цьому звертаємо увагу, що ПКУ не встановлює обмежень щодо того, у власності чи не у власності фізичної особи – платника єдиного податку перебуває нежитлове приміщення. ПКУ встановлює обмеження виключно стосовно загальної площі приміщення.

Однак у затвердженій Державною податковою службою Узагальнюючій податковій консультації щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності фізичними особами – підприємцями, які здійснюють діяльність з надання нерухомого майна в оренду стверджується: «...Отже, якщо площа майна, яке належить на правах власності фізичній особі та надається в оренду (частина здається фізичною особою – підприємцем, а частина фізичною особою – не суб'єктом господарювання), перевищує норми, встановлені пп. 3 п. 291.5 ст. 291 ПКУ, то така фізична особа – підприємець, що здійснює діяльність з надання в оренду власної нерухомості, не має права перебувати на спрощеній системі оподаткування» [13].

Звідси можна дійти висновку, що лише у разі, якщо майно належить ФОП на праві власності, воно може надаватись в оренду фізичною особою – платником єдиного податку третьої групи. В іншому випадку фізична особа має перейти на загальну систему оподаткування [17; 18].

Проте висновок Державної податкової служби, на нашу думку, в цьому випадку дещо некоректний, адже відповідно до ст. 761 ЦКУ право передавання майна у найм має власник речі або особа, якій належать майнові права, а також наймодавцем може бути також особа, уповноважена на укладання договору найму.

Для здачі в оренду як власного майна, так і орендованого використовується єдиний для всіх КВЕД ДК 009:2010, група 68.20 «Надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна» [3].

Такий самий висновок можна зробити і з консультації Державної фіскальної служби України від 20.01.2015 р., згідно з якою при здачі орендованого приміщення в суборенду платником єдиного податку на другій групі перехід на загальну систему оподаткування не вимагається. Питання: чи може ФОП, яка здає в суборенду нежитлове приміщення до 300 квадратних метрів, перебувати у другій групі платників єдиного податку?

Відповідно до КВЕД ДК 009:2010 діяльність, пов'язана із наданням в оренду власного чи орендованого нерухомого майна, належить до групи 68.20.

Таким чином, фізична особа – підприємець, яка здійснює діяльність, пов'язану із наданням в оренду орендованого нерухомого майна (група 68.20 КВЕД ДК 009:2010), у разі здавання в суборенду нежитлового приміщення до 300 квадратних метрів має право перебувати у другій групі платників єдиного податку.

На нашу думку, у випадку укладання договору суборенди з батьком – ФОП – платником єдиного податку юридична особа – орендар не матиме додаткового податкового навантаження, ризики стосовно відображення понесених витрат при розрахунку для об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємства відсутні.

Висновки. За результатами проведеного дослідження нами:

1. Визначені правові засади укладення договорів операційної оренди та особливості визначення істотних умов цих договорів. При цьому, зокрема, встановлено, що договір оренди обов'язково укладається на умовах платності використання орендованого майна орендарем. Сторони у договорі самостійно встановлюють конкретний розмір орендних платежів. При цьому якщо розмір орендної плати договором не визначено, при перевірці контролюючих органів є ризик того, що його визначать з урахуванням споживчої якості речі та інших обставин, що мають істотне значення. Крім того, в договорі має бути визначена періодичність сплати орендних платежів, і якщо окрема норма в договорі відсутня, плата за користування майном вважається щомісячною.
2. Визначені основні облікові підходи до відображення в бухгалтерському обліку операцій в рамках договорів операційної оренди. Зокрема, орендодавець – юридична особа класифікуватиме дохід у вигляді орендної плати залежно від того, є передача майна

в оренду основною її діяльністю чи ні. Дохід від операційної оренди визнається орендодавцем як інший операційний дохід відповідного звітнього періоду на прямолінійній основі протягом строку оренди або з урахуванням способу одержання економічних вигід, пов'язаних з використанням об'єкта операційної оренди. Дохід від операційної оренди відображається на субрахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів», якщо діяльність з передачі майна в оренду не є предметом (метою) створення підприємства-орендодавця. Якщо надання майна в оренду є основним видом діяльності підприємства, дохід у вигляді орендної плати визнаватиметься в обліку орендодавця як дохід від реалізації (субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»).

3. Встановлені особливості оподаткування операцій з передачі та отримання майна в операційну оренду залежно від того, хто є сторонами договору оренди. Зокрема щодо оподаткування доходу у вигляді орендної

плати фізичними особами – підприємцями. У випадку якщо майно в операційну оренду здає ФОП (орендодавець), отриманий орендодавцем дохід буде оподатковуватись залежно від застосовуваної ФОП системи оподаткування (загальна або спрощена). При цьому орендар – юридична особа стосовно таких доходів фізичної особи не виступає податковим агентом, податків не отримує і лише декларує в розрахунку 1 ДФ суми виплачених доходів фізичній особі.

4. Розглянуті особливості правового регулювання та оподаткування операцій з передачі в оренду майна неповнолітньої особи. За результатами аналізу норм чинного законодавства зроблено висновок, що у випадку укладання договору суборенди з батьком – ФОП – платником єдиного податку юридична особа – орендар не матиме додаткового податкового навантаження, ризику стосовно відображення понесених витрат при розрахунку для об'єкта оподаткування податку на прибуток підприємства відсутні.

1. Господарський кодекс України: Кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/436-15>.
2. Китайчук Т. Г. Оренда державної нерухомості: облік та оподаткування / Т. Г. Китайчук // Економіка і суспільство. – 2016. – Вип. 7. – С. 926–932 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/155.pdf.
3. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010: Наказ Державного комітету з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 р. № 457 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dkrp.gov.ua/files/bedeia.doc>.
4. Лебедик Г. Систематизація орендних операцій для потреб бухгалтерського обліку відповідно до стандартів / Г. Лебедик // Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 6. – С. 106–109 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://econa.at.ua/Vurusk_6/lebedyk.pdf.
5. Литвиненко І. Ю. Особливості податкового регулювання обліку орендних операцій / І. Ю. Литвиненко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2010. – № 1 (51) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/69011/64956>.
6. Масленніков Є. І. Управління орендними операціями та їх облік на підприємствах машинобудування / Є. І. Масленніков // Праці Одеського політехнічного університету. – 2011. – Вип. 3 (37). – С. 106–114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pratsi.opu.ua/app/webroot/articles/1340011305.pdf>.
7. Методичні рекомендації щодо взаємодії педагогічних працівників у навчальних закладах та взаємодії з іншими органами і службами щодо захисту прав дітей: Лист Міністерства освіти і науки України від 28.10.2014 р. № 1/9-557 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/metodichni-rekomendaciyi-shodo-vzaimodiyi-pedagogichnih-prac-doc211984.html>.
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 (МСБО 17): IASB, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_018.
9. Особливості правового регулювання посвідчення правочинів щодо нерухомого майна за участю малолітніх та неповнолітніх осіб: Роз'яснення Міністерства юстиції України від 22.08.2011 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/nr000323-11>.
10. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
11. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів: Наказ Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwqcwq/index.htm.
12. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 14 «Оренда»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
13. Про затвердження Узагальнюючої податкової консультації щодо застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності фізичними особами – підприємцями, які здійснюють діяльність з надання нерухомого майна в оренду: Наказ Державної податкової служби України від 20.02.2012 р. № 136 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/nakazi/54109.html>.
14. Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування: Закон України від 08.07.2010 р. № 2464-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
15. Сімейний кодекс України: Кодекс України від 10.01.2002 р. № 2947-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2947-14>.
16. Цивільний кодекс України: Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.

17. Щодо застосування спрощеної системи оподаткування фізичними особами – підприємцями, які здійснюють діяльність з надання нерухомого майна в оренду: Лист Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві від 25.09.2015 р. № 2845/Щ/26-15-17-04-12 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/nakazi/54109.html>.
18. Щодо можливості здійснення орендних операцій підприємцем-єдинником: Лист Головного управління Державної фіскальної служби у м. Києві від 21.05.2015 р. № 1461/Е/26-15-17-04-14 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/shodo-mozhливosti-zdiisnennja-orendnih-operacij-pidpriemcem--doc238573.html>.
1. Verkhovna Rada of Ukraine (2003). Economic Code of Ukraine [Electronic resource]. – Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/436-15>.
2. Kytaichuk, T.G. (2016). Lease of the state real estate: accounting and taxation, Economics and Society (Ekonomika ta suspilstvo), Issue 7, pp. 926–932 [Electronic resource]. – Available at: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/7_ukr/155.pdf.
3. State Committee for Technical Regulation and Consumer Policy (2010), Classification of Types of Economic Activities DK 009: 2010 [Electronic resource]. – Available at: <http://www.dkrp.gov.ua/files/bedea.doc>.
4. Lebedyk, G. (2010). Systematization of lease transactions for accounting purposes in accordance with the standards, Economic Analysis (Ekonomichniy analiz), Issue 6, pp. 106–109 [Electronic resource]. – Available at: http://econa.at.ua/Vypusk_6/lebedyk.pdf.
5. Lytvynenko, I.Iu. (2010). Features of tax regulation of lease transactions accounting, Bulletin of Zhytomir state university of technologies. Series: Economic sciences (Visnyk Zhytomyrskogo derzhavnogo tekhnologichnogo universytetu. Serii: Ekonomichni nauky), 1 (51) [Electronic resource]. – Available at: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/69011/64956>.
6. Maslennikov, Ie.I. (2011). Management of lease operations and accounting of them at enterprises of mechanical engineering, Works of Odessa polytechnic university (Praci Odeskogo politekhnichnogo universytetu), Issue 3 (37), pp. 106–114 [Electronic resource]. – Available at: <http://www.pratsi.opu.ua/app/webroot/articles/1340011305.pdf>.
7. Ministry of Education and Science of Ukraine (2014). Methodological recommendations on the interaction of pedagogical staff in educational institutions and interaction with other bodies and services on the protection of children's rights [Electronic resource]. – Available at: <http://document.ua/metodichni-rekomendaciyi-shodo-vzaemodiyi-pedagogichnih-prac-doc211984.html>.
8. IASB (2012). International Accounting Standard 17 (IAS 17) [Electronic resource]. – Available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_018.
9. Ministry of Justice of Ukraine (2011). Peculiarities of legal regulation of certification of real estate matters involving young persons and minors [Electronic resource]. – Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/nr000323-11>.
10. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Tax Code of Ukraine [Electronic resource]. – Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
11. Ministry of Finance of Ukraine (2003). On approval of Methodological recommendations for the accounting of fixed assets, available at: http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcwoq/index.htm
12. Ministry of Finance of Ukraine (2000). On approval of the Regulation (Standard) of Accounting 14 «Lease» [Electronic resource]. – Available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>.
13. State Tax Service of Ukraine (2012). On approval of the General Taxation Consultation on the application of the simplified taxation, accounting and reporting system by individual entrepreneurs who carry out activities for the provision of real estate for lease [Electronic resource]. – Available at: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/nakazi/54109.html>.
14. Verkhovna Rada of Ukraine (2010). Law of Ukraine «On the collection and accounting of the single contribution to the mandatory state social insurance» [Electronic resource]. – Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2464-17>.
15. Verkhovna Rada of Ukraine (2002). Family Code of Ukraine [Electronic resource]. – Available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2947-14>.
16. Verkhovna Rada of Ukraine (2003). Civil Code of Ukraine [Electronic resource]. – Available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
17. Head Office of the State Fiscal Service of Ukraine in Kyiv (2015). On the application of the simplified taxation system by individual entrepreneurs who carry out activities for the provision of real estate for lease [Electronic resource]. – Available at: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkov-zakonodavstvo/nakazi/54109.html>.
18. Head Office of the State Fiscal Service of Ukraine in Kyiv (2015). On possibility of performance of leasing operations by an individual entrepreneur. [Electronic resource]. – Available at: <http://document.ua/shodo-mozhливosti-zdiisnennja-orendnih-operacij-pidpriemcem--doc238573.html>.

Дата подання рукопису: 24.05.2017