

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ

ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ від 20.04.2021 р. № 1647/ПК/99-00-21-03-02-06

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо необхідності визначення податкових зобов'язань з ПДВ виходячи з суми витрат орендаря на поліпшення об'єкта оренди, якщо після закінчення дії договору оренди такі поліпшення орендодавцю не передаються та використовуються в рамках нового договору оренди, та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, орендар – платник ПДВ відповідно до договору оренди орендує приміщення для здійснення банківської діяльності. За згодою орендодавця орендарем були проведені роботи з поліпшення такого приміщення, які є невіддільними від об'єкта оренди. Власник (орендодавець) планує продати приміщення. Після зміни власника орендар планує продовжувати орендувати теж саме приміщення: шляхом розірвання дії договору оренди з попереднім орендодавцем та укладання нового договору оренди з новим орендодавцем або шляхом заміни орендодавця в існуючому договорі оренди.

Відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, регулюються нормами ПКУ (пункт 1.1 статті 1 розділу I ПКУ).

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

Пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ передбачено, що для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Відповідно до пункту 1 статті 325 Цивільного кодексу України (далі – ЦКУ) суб'єктами права приватної власності є фізичні та юридичні особи. При цьому власник має право використовувати своє майно для здійснення

підприємницької діяльності, крім випадків, встановлених законом (пункт 1 статті 320 ЦКУ).

За договором найму (оренди) наймодавець передає або зобов'язується передати наймачеві майно у користування за плату на певний строк (пункт 1 статті 759 ЦКУ).

Предметом договору найму може бути річ, яка визначена індивідуальними ознаками і яка зберігає свій первісний вигляд при неодноразовому використанні (неспоживна річ) (пункт 1 статті 760 глави 58 ЦКУ).

Наймач може поліпшити річ, яка є предметом договору найму, лише за згодою наймодавця (пункт 1 статті 778 глави 58 ЦКУ).

Згідно з пунктами 1 та 2 статті 770 ЦКУ у разі зміни власника речі, переданої у найм, до нового власника переходять права та обов'язки наймодавця. Сторони можуть встановити у договорі найму, що у разі відчуження наймодавцем речі договір найму припиняється.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Відповідно до пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є, зокрема, операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 розділу V ПКУ.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпоряджання товарами як власник, у тому числі продаж, обмін чи дарування такого товару, а також постачання товарів за рішенням суду (підпункт 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Під постачанням послуг розуміється будь-яка операція, що не є постачанням товарів, чи інша операція з передачі права на об'єкти права інтелектуальної власності та інші нематеріальні активи чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів права інтелектуальної власності, а також надання послуг, що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження певної діяльності (підпункт 14.1.185 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ).

Згідно з пунктом 188.1 статті 188 розділу V ПКУ база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної вартості з

урахуванням загальнодержавних податків та зборів (крім акцизного податку на реалізацію суб'єктами господарювання роздрібною торгівлю підакцизних товарів, збору на обов'язкове державне пенсійне страхування, що справляється з вартості послуг стільникового рухомого зв'язку, податку на додану вартість та акцизного податку на спирт етиловий, що використовується виробниками – суб'єктами господарювання для виробництва лікарських засобів, у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів (крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів).

При цьому база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче ціни придбання таких товарів/послуг, база оподаткування операцій з постачання самостійно виготовлених товарів/послуг не може бути нижче звичайних цін, а база оподаткування операцій з постачання необоротних активів не може бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів – виходячи із звичайної ціни), за винятком:

товарів (послуг), ціни на які підлягають державному регулюванню;

газу, який постачається для потреб населення;

електричної енергії, ціна на яку склалася на ринку електричної енергії.

Відповідно до пункту 187.1 статті 187 розділу V ПКУ датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають постачанню, а в разі постачання товарів/послуг за готівку – дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а в разі відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку;

дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформлена відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.

Враховуючи викладене, при здійсненні поліпшень орендованого майна (як відокремлюваних, так і невідокремлюваних) підстав для нарахування орендарем податкових зобов'язань з ПДВ до передачі таких поліпшень орендодавцю не виникає. При передачі орендарем орендодавцю поліпшень об'єкта оренди на дату, визначену відповідно до пункту 187.1 статті 187 розділу V ПКУ, орендар повинен визначити податкові зобов'язання скласти податкову накладну та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних. База оподаткування ПДВ за такою операцією визначається згідно з пунктом 188.1 статті 188 розділу V ПКУ виходячи з договірної вартості постачання поліпшень, яка не повинна бути нижче балансової (залишкової) вартості за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни).

У разі зміни сторони (орендодавця) у діючому договорі оренди підстав для нарахування орендарем податкових зобов'язань з ПДВ не виникає.

В доповнення до викладеного у даній індивідуальній податковій консультації ДПС інформує.

Пунктом 52.2 статті 52 розділу II ПКУ визначено, що індивідуальна податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію.