

## **Повертаємо орендований і поліпшений об'єкт: як нараховувати пдв на поліпшення?**

(коментар до листа ДФСУ від 06.02.2017 № 2101/6/99-99-15-03-02-15)

### **Коментар:**

Коментований лист окрім низької практичності показує також відсутність глибоких знань методики бухгалтерського обліку або зумисне її ігнорування. На думку ДФСУ *«якщо платником – орендарем понесено витрати на поліпшення об'єкта оренди та такі витрати не компенсовано орендодавцем, то при поверненні об'єкта оренди таке поліпшення вважається безоплатно наданою послугою, яка підлягає оподаткуванню ПДВ за основною ставкою, виходячи з ціни придбання товарів/послуг, використаних для такого поліпшення».*

Все б нічого, але платник, який веде бухгалтерський облік мусить дотримуватися норм нацстандартів. А із п.8 **П(С)БО 14 «Оренда»** відомо, що витрати на поліпшення об'єкта операційної оренди (модернізацію, модифікацію, добудову, дообладнання, реконструкцію тощо), що приводять до збільшення майбутніх економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, орендар фіксує в обліку як капінвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів.

Тобто після поліпшення та введення в експлуатацію орендар покаже такий інший необоротний актив у дебеті рахунка **117**. І головне – такий актив підлягатиме амортизації.

Пункт 188.1 ПКУ стверджує, що база оподаткування операцій з постачання товарів/послуг не може бути нижче:

- **ціни придбання** – для куплених товарів/послуг;
- **балансової (залишкової) вартості** за даними бухгалтерського обліку, що склалася станом на початок звітного (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції — для операцій з постачання необоротних активів (у разі відсутності обліку необоротних активів — виходячи зі звичайної ціни).

У коментованому листі фіскали чомусь опускають той факт, що при поверненні об'єкта оренди разом із поліпшеннями орендар позбувається об'єкта необоротних активів, а отже база оподаткування ПДВ повинна братися з балансової вартості такого об'єкта. А не так, як сказали податківці – *«виходячи з ціни придбання товарів/послуг, використаних для такого поліпшення».*

Утім, зроблений вибір нам зрозумілий – фіскали в такий спосіб завищують базу оподаткування, а отже намагаються завести в бюджет більше грошей. Зважаючи на помилковість такого підходу, платнику доведеться вирішувати чи прислухатися до

листа. Але остаточне рішення ви приймете після того, як отримаєте власну індивідуальну податкову консультацію.

До речі, в листі є ще одна цікава думка: «Якщо між орендодавцем та орендарем укладено окремі договори про надання орендодавцем орендарю компенсації витрат орендаря на поліпшення об'єкта оренди, то суми коштів, сплачених (відшкодованих, компенсованих) за такими договорами, є окремою операцією з надання послуги з поліпшення основних фондів, розглядаються як окремий об'єкт оподаткування та підлягає оподаткуванню ПДВ за основною ставкою, виходячи з ціни, визначеної у відповідних договорах». Підхід тут в цілому правильний, але хочемо звернути увагу на те, що все це ідеально спрацює, коли в договорі оренди чітко прописано, що поліпшення об'єкта оренди проподиться за рахунок орендодавця. Переконані, лише в такому випадку сторони можуть укласти окремий договір, по якому орендар робить поліпшення (по суті надає послугу для орендодавця), а орендодавець потім оплачує ці роботи (компенсує витрати орендаря).

Інформація підготовлена за підтримки Кричун П.М.  
та консалтингової компанії [TCG CONSULTING](http://TCGCONSULTING.com.ua)  
(власники видання «Справжня Бухгалтерська Газета»  
та сайту [buhgazeta.com.ua](http://buhgazeta.com.ua))

### *Документ до консультації:*

**Лист ДФС України  
від 06.02.2017 № 2101/6/99-99-15-03-02-15**

#### **Про розгляд листа**

Державна фіскальна служба України розглянула листи платника щодо необхідності нарахування податкових зобов'язань з ПДВ при поверненні об'єкта оренди з поліпшенням та, керуючись статтею 52 Податкового кодексу України (далі - ПКУ), повідомляє.

Згідно з пунктом 185.1 статті 185 ПКУ, об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку, зокрема з постачання товарів та послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України, відповідно до статті 186 ПКУ.

Відповідно до підпункту «в» підпункту 14.1.185 та підпункту «в» підпункту 14.1.191 пункту 14.1 статті 14 ПКУ постачання товарів/послуг включає, зокрема, безоплатну передачу майна іншій особі, постачання послуг іншій особі на безоплатній основі.

Згідно з пунктом 188.1 статті 188 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).

Крім того, 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 звітнього (податкового) періоду, протягом якого здійснюються такі операції (у разі відсутності обліку необоротних активів - виходячи із звичайної ціни).

Враховуючи викладене, якщо платником – орендарем понесено витрати на поліпшення об'єкта оренди та такі витрати не компенсовано орендодавцем, то при поверненні об'єкта оренди таке поліпшення вважається безоплатно наданою послугою, яка підлягає оподаткуванню ПДВ за основною ставкою, виходячи з ціни придбання товарів/послуг, використаних для такого поліпшення.

Якщо між орендодавцем та орендарем укладено окремі договори про надання орендодавцем орендарю компенсації витрат орендаря на поліпшення об'єкта оренди, то суми коштів, сплачених (відшкодованих, компенсованих) за такими договорами, є окремою операцією з надання послуги з поліпшення основних фондів, розглядаються як окремий об'єкт оподаткування та підлягає оподаткуванню ПДВ за основною ставкою, виходячи з ціни, визначеної у відповідних договорах.

В.о. заступника Голови

М.В. Продан