

Податкова консультація

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо оподаткування ПДВ операцій з оренди нерухомого майна та, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Як зазначено у зверненні, підприємством частину орендованих приміщень передано в суборенду. Разом з тим у зверненні не зазначено, чи використовується в оподатковуваних операціях частина орендованого нерухомого майна, не переданого в суборенду.

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

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України.

Під постачанням товарів розуміється будь-яка передача права на розпорядження 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).

Відповідно до загального правила визначення місця постачання послуг (пункт 186.4 статті 186 розділу V ПКУ) місце постачання послуг визначається як місце реєстрації постачальника, за винятком операцій, зазначених у пунктах 186.2 та 186.3 статті 186 розділу V ПКУ.

Для послуг, що пов'язані із нерухомим майном, відповідно до підпункту 186.2.2 пункту 186.2 статті 186 розділу V ПКУ, місцем постачання послуг є фактичне місцезнаходження нерухомого майна.

Таким чином, порядок оподаткування ПДВ операцій з постачання послуг безпосередньо залежить від місця їх постачання. У разі здійснення операції з постачання послуг, місцем постачання яких визначено митну територію України, така операція підпадає під дію норм Кодексу, якими регулюються питання оподаткування ПДВ.

Отже, операція з постачання послуг з оренди нерухомого майна, яке знаходиться на митній території України, є об'єктом оподаткування ПДВ та оподатковується ПДВ за ставкою 20 відсотків.

Згідно з підпунктом 14.1.97 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ лізингова (орендна) операція - це господарська операція фізичної чи

юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк.

Згідно з підпунктом 196.1.2 пункту 196.1 статті 196 ПКУ не є об'єктом оподаткування, зокрема, операції з передачі майна у лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг.

Статтями 284 та 286 Господарського кодексу України визначено, що істотною умовою договору оренди є, зокрема, орендна плата, яка є фіксованим платежем, який орендар сплачує орендодавцю незалежно від наслідків своєї господарської діяльності. Розмір орендної плати може бути змінений за погодженням сторін, а також в інших випадках, передбачених законодавством.

Складовою частиною господарської діяльності з нерухомим майном є як придбання власником такого майна певних товарів та отримання ряду послуг, пов'язаних з необхідністю утримання такого майна (теплова та електрична енергія, природний газ, послуги з водопостачання, водовідведення, охорони, інших супутніх товарів/послуг тощо (далі - комунальні послуги та енергоносії), сплата податків, пов'язаних з нерухомим майном (земельний податок, орендна плата за землю, податок на нерухоме майно), так і перенесення вартості таких витрат на вартість готової продукції чи послуг, в тому числі і формування з урахуванням таких витрат розміру орендної плати за нерухоме майно (в такому випадку перераховані витрати будуть визнані такими, що використані орендодавцем в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності).

З огляду на викладене у вартості орендної плати за нерухоме майно орендар має здійснювати економічне відшкодування (компенсацію) всіх елементів витрат, пов'язаних з послугами з надання нерухомого майна в оренду.

Податковий кредит звітного періоду визначається виходячи з договірної (контрактної) вартості товарів/послуг та складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку за ставкою, встановленою пунктом 193.1 статті 193 розділу V ПКУ, протягом такого звітного періоду зв'язку, зокрема, з придбанням або виготовленням товарів та наданням послуг.

Згідно з пунктом 198.5 статті 198 розділу V ПКУ платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання виходячи з бази оподаткування, визначеної відповідно до пункту 189.1 статті 189 цього Кодексу, та скласти не пізніше останнього дня звітного (податкового) періоду і зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних в терміні, встановлені цим Кодексом для такої реєстрації, зведену податкову накладну за товарами/послугами, необоротними активами придбаними/виготовленими з податком на додану вартість (для товарів/послуг, необоротних активів, придбаних або виготовлених до 1 липня 2015 року, - у разі якщо під час такого придбання або виготовлення суми податку були включені до складу податкового кредиту), у разі якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися:

а) в операціях, що не є об'єктом оподаткування відповідно до статті 196 цього Кодексу (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 196.1.7 пункту 196.1 статті 196 цього Кодексу) або місце постачання яких розташоване за межами митної території України;

б) в операціях, звільнених від оподаткування відповідно до статті 197, підрозділу 2 розділу ХХ цього Кодексу, міжнародних договорів (угод) (крім випадків проведення операцій, передбачених підпунктом 197.1.28 пункту 197.1 статті 197 цього Кодексу та операцій, передбачених пунктом 197.11 статті 197 цього Кодексу);

в) в операціях, що здійснюються платником податку в межах балансу платника податку, у тому числі передача для невиробничого використання, переведення виробничих необоротних активів до складу невиробничих необоротних активів;

г) в операціях, що не є господарською діяльністю платника податку (крім випадків, передбачених пунктом 189.9 статті 189 цього Кодексу).

Господарською діяльністю відповідно до підпункту 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 розділу І ПКУ є діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу.

Оскільки, як зазначено у зверненні платника, підприємством в суборенду передано частину орендованого нерухомого майна, то у такого підприємства виникає обов'язок щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ за товарами/послугами, придбання яких здійснюється з метою утримання нерухомого майна.

Такі, податкові зобов'язання нараховуються на ту частину вартості придбаних товарів/послуг, яка відповідає частині орендованого майна, не переданого в суборенду, якщо таке майно не використовується платником в інших оподатковуваних операціях.

Нарахування ПДВ здійснюється виходячи з бази оподаткування, визначеної пунктом 189.1 статті 189 розділу V ПКУ, за правилами встановленими підпунктом «г» пункту 198.5 статті 198 розділу V ПКУ.

Слід зазначити, що статтею 36 розділу І ПКУ встановлено, що платники податку зобов'язані самостійно декларувати, свої податкові зобов'язання та визначати відповідність проведення ними операцій.

При цьому пунктом 44.1 статті 44 розділу II ПКУ визначено, 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, registrів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

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