**ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ**

**ІНДИВІДУАЛЬНА ПОДАТКОВА КОНСУЛЬТАЦІЯ**

**від 24.03.2021 р. № 1175/ІПК/99-00-21-03-02-06**

Державна податкова служба України розглянула звернення щодо нарахування податкових зобов'язань з ПДВ виходячи з суми витрат орендаря у зв'язку з поліпшенням 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, платником ПДВ - орендарем було укладено договір оренди нежитлового приміщення, за умовами якого орендар може за свій рахунок здійснювати поліпшення орендованого майна. Після закінчення строку дії такого договору на оренду того ж самого приміщення і на тих самих умовах був укладений новий договір оренди з тим самим орендодавцем. Відповідно до умов договору оренди приміщення передається за актом приймання-передачі, за яким капітальні поліпшення об'єкта оренди, здійснені орендарем, орендодавцю не передаються. Приміщення разом з капітальними поліпшеннями використовуються орендарем для здійснення господарської діяльності за новим договором оренди.

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

Відповідно до пунктів 5.1 - 5.3 статті 5 розділу I ПКУ поняття, правила та положення, установлені ПКУ та законами з питань митної справи, застосовуються виключно для регулювання відносин, передбачених статтею 1 розділу I ПКУ.

У разі якщо поняття, терміни, правила та положення інших актів суперечать поняттям, термінам, правилам та положенням ПКУ, для регулювання відносин оподаткування застосовуються поняття, терміни, правила та положення ПКУ. Інші терміни, що застосовуються у ПКУ і не визначаються ним, використовуються у значенні, встановленому іншими законами.

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання (стаття 36 розділу I ПКУ) та повинні самостійно визначати відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

При цьому 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, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством.

Пунктом 1 статті 325 Цивільного кодексу України (далі - ЦКУ) встановлено, що 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)

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 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 роздрібної торгівлі 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.

Отже, 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 з ПДВ, 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).

Виходячи зі змісту звернення, після закінчення дії договору оренди нерухомого майна капітальні поліпшення об'єкту оренди, здійснені орендарем, орендодавцю не передаються, поліпшення нежитлового приміщення залишаються у користуванні орендаря та у подальшому використовуватимуться за новим договором оренди.

З огляду на викладене вище, оскільки згідно з умовами договору оренди операції з передачі орендарем таких поліпшень орендодавцю не відбулися, та окремі додаткові угоди на операції з передачі не складалися, то підстав для нарахування орендарем в описаній ситуації податкових зобов'язань з ПДВ не виникає.

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

Згідно з підпунктом 112.8.2 пункту 112.8 статті 112 розділу II ПКУ у вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до індивідуальної податкової консультації, наданої такому платнику податків у паперовій або електронній формі, за умови, що така консультація зареєстрована в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій, є обставиною, що звільняє від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Разом з тим платник податків та/або податковий агент, які діяли відповідно до податкової консультації, не звільняються від обов'язку сплати податкового зобов'язання, визначеного ПКУ (пункт 53.1 статті 53 розділу II ПКУ).

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.