

Податкова консультація

Офіс великих платників податків ДПС розглянув лист щодо визначення бази оподаткування ПДВ у разі компенсації орендарем орендодавцю плати за комунальні послуги за договором оренди, та керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ) повідомляє.

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.

Якщо орендар самостійно не укладає договори на споживання комунальних послуг та енергоносіїв з їх безпосередніми постачальниками, а здійснює відшкодування (компенсацію) орендодавцю витрат на їх оплату, то в договорі оренди визначається порядок розрахунку вартості спожитих орендарем комунальних послуг та енергоносіїв та їх оплати (відшкодування, компенсації).

У вартості орендної плати за рухоме/нерухоме майно орендар має здійснювати економічне відшкодування (компенсацію) всіх елементів витрат, пов'язаних з послугами з надання майна в оренду.

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

Постачання послуг - це 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 ПКУ).

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

До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. До складу договірної (контрактної) вартості не включаються суми неустойки (штрафів та/або пені), три проценти річних та інфляційні, що отримані платником податку внаслідок невиконання або неналежного виконання договірних зобов'язань.

До бази оподаткування включаються вартість товарів/послуг, які постачаються (за виключенням суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету та/або суми відшкодування орендодавцю - бюджетній установі витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, на комунальні послуги та на енергоносії), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків безпосередньо отримувачем товарів/послуг, поставлених таким платником податку (пункт 188.1 статті 188 ПКУ).

Підпунктом 14.1.36 пункту 14.1 статті 14 ПКУ визначено, що господарська діяльність - діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

Складовою частиною господарської діяльності з нерухомим майном є як придбання власником такого майна певних товарів та отримання 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), сплата податків, пов'язаних з рухомим/нерухомим майном (транспортний податок, 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 рухоме/нерухоме майно (в такому випадку перераховані витрати будуть визнані такими, що використані орендодавцем в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності).

Таким чином, у вартості орендної плати за рухоме/нерухоме майно орендар має здійснювати економічне відшкодування (компенсацію) всіх елементів витрат, пов'язаних з послугами з надання майна в оренду, у тому числі й такої складової, як комунальні послуги.

При цьому з урахуванням норм пункту 188.1 статті 188 ПКУ, у випадку, якщо орендодавцем є бюджетна установа, то кошти, що отримуються від орендаря у вигляді відшкодування (компенсації) витрат на утримання наданого в оренду нерухомого майна, - не включаються орендодавцем до бази оподаткування ПДВ.

Якщо орендодавцем є інша особа, то кошти, що отримуються від орендаря як відшкодування (компенсація) будь-яких витрат, передбачених договором оренди, включаються орендодавцем до бази оподаткування та оподатковуються ПДВ у загальнозстановленому порядку, оскільки є складовою частиною операцій з постачання послуг при наданні в оренду рухомого/нерухомого майна.

Аналогічне роз'яснення надано листом ДФС України від 04.08.2016 №26595/7/99-99-15-03-02-17, який розміщено на офіційному веб-порталі ДФС за адресою: www.sfs.gov.ua.

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