

(грн)

№ п/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
Поточний ремонт офісу					
1	Відображено вартість поточного ремонту будівлі офісу	Наряд-замовлення, відомість нарахування зарплати, накладна	92	20, 651, 661	12 000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	Податкова накладна	641	644	900
3	Списано витрати на фінрезультат	Регістри бухобліку	791	92	12 000
Капітальний ремонт офісу					
1	Відображено вартість капітального ремонту офісу	Акт типової форми № ОЗ-2*, акт виконаних робіт	92	631	35 000
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	631	7 000
3	Передано результати робіт із капремонту орендодавцеві	Акт виконаних робіт	377	703	42 000
4	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	Податкова накладна	703	641	7 000
5	Відображено собівартість капремонту	Регістри бухобліку	903	92	35 000
6	Нараховано орендну плату за поточний місяць	Договір оренди, акт наданих послуг	92	685	7 000
7	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	685	1 400
8	Проведено взаємозалік заборгованостей у сумі орендної плати за місяць	Акт взаємозаліку	685	377	8 400

* Затверджена наказом Міністерства від 29.12.95 р. № 352.

Олександра САВЧЕНКО, консультант із питань бухгалтерського обліку та оподаткування

РЕМОНТ І ПОЛІПШЕННЯ МАЙНА, ОРЕНДОВАНОГО У ФІЗОСОБИ

Нормативна база:

- Цивільний кодекс (далі – ЦК);
- Податковий кодекс (далі – ПК);

У попередній консультації ми розглянули класифікацію ремонтів, а в «БАЛАНСІ», 2019, № 51, с. 10 – облік поліпшень. У цій консультації ми розглянемо ситуацію, коли орендодавцем є фізична особа – резидент (не підприємець). У такій ситуації діють особливі правила оподаткування та обліку.

Ремонт нерухомості, що орендується у фізособи

Поточний ремонт

Поточний ремонт, як правило, здійснюється за рахунок орендаря (ч. 1 ст. 776 ЦК). Він не приводить до поліпшення об'єкта оренди або

збільшення строку його служби, а тільки забезпечує або відновлює його працездатність. Ніякого економічного ефекту від таких робіт орендодавець не отримує. Отже, витрати на поточний ремонт не потрапляють до оподаткованого доходу фізособи-орендодавця. Тобто не виникає об'єкт обкладення ПДФО і військовим збором (далі – ВЗ).

Капітальний ремонт

У загальному випадку обов'язок здійснювати капремонт покладається на орендодавця, якщо інше не встановлено договором або законом (ч. 2 ст. 776 ЦК). Отже, якщо орендодавець зробив капремонт, ні про який оподатковуваний дохід у фізособи у такому разі не йдеться.

Якщо договором оренди передбачено, що капремонт зобов'язаний робити орендодавець, але зробив його орендар, а орендодавець:

- **компенсував** йому вартість такого ремонту (окремим платежем або шляхом взаємозаліку в рахунок орендної плати) – оподатковуваний дохід фізособи також не виникає;
- **не компенсував** йому вартість такого ремонту – у цьому випадку виходить, що орендар безплатно надав орендодавцеві послугу з капремонт орендованого майна. Тому перевіряючи з ДФС можуть визнати, що в орендодавця виникає дохід у вигляді додаткового блага (пп. «е» пп. 164.2.17 ПК). Такий дохід обкладається ПДФО та ВЗ. Розмір доходу для обкладення ПДФО визначається так само, як і для поліпшень (див. далі).

Поліпшення

Поліпшеннями є роботи з модернізації, модифікації, добудови, дообладнання, реконструкції тощо орендованого об'єкта. У результаті поліпшень збільшуються майбутні економічні вигоди, первісно очікувані від використання об'єкта.

Нагадаємо, що орендар має право покращувати орендоване майно тільки з відома орендодавця (ч. 1 ст. 778 ЦК). Проте на практиці так буває не завжди, і орендодавець може покращувати об'єкт оренди за самостійним рішенням.

Поліпшення орендованого об'єкта можуть бути відокремлюваними і невідокремлюваними. Невідокремлюваним вважається поліпшення, яке не може бути відокремлене від об'єкта без його пошкодження або істотного знецінення (ст. 187 ЦК).

Якщо вартість поліпшень компенсується орендодавцем, тоді оподатковуваний дохід у нього не виникає (адже він здійснив витрати, що дорівнюють вартості поліпшень). При цьому не важливо, давав орендодавець згоду на виконання таких робіт чи ні.

Якщо поліпшення відокремлювані і перед поверненням орендованого майна орендар їх вилучає, то в цьому випадку також ніякого доходу в орендодавця не виникне. Тобто не виникає об'єкт обкладення ПДФО та ВЗ.

Якщо орендодавець не компенсує витрати, здійснені орендарем на поліпшення, то в цьому випадку фактично він безплатно отримує покращений об'єкт оренди. Тобто в орендодавця виникає дохід **у вигляді додаткового блага** (пп. «е» пп. 164.2.17 ПК). Така ситуація може виникнути,

зокрема, у разі, коли орендар виконав поліпшення без згоди орендодавця.



Важливий нюанс! Дохід у вигляді додаткового блага (на суму капітального ремонту або поліпшень, проведених орендарем) виникає в орендодавця не в місяці завершення робіт з поліпшення або капремонт, а в момент повернення йому об'єкта оренди. І це логічно: адже скористатися результатом таких робіт орендодавець зможе, тільки отримавши назад об'єкт оренди.



Хто є податковим агентом орендодавця-фізособи?

Податковим агентом фізособи-орендодавця, є особа, яка виплачує дохід, тобто в нашому випадку – орендар. Таким чином, саме на орендаря – суб'єкта господарювання покладається обов'язок утримати з виплати фізособі та сплатити до бюджету ПДФО та ВЗ, а також відобразити суму доходу й утримань у звіті за формою № 1ДФ



Як визначається дохід для цілей обкладення ПДФО?

Оподатковуваний дохід визначається за звичайною ціною передаваних поліпшень. При цьому слід узяти до уваги, що дохід у вигляді вартості поліпшень надається орендовцеві-фізособі в негрошовій формі. Тому до бази обкладення ПДФО він повинен потрапити збільшеним на натуральний коефіцієнт, передбачений п. 164.5 ПК. Обчислюють такий коефіцієнт (**К**) за формулою

$$K = 100 : (100 - C_n),$$

де C_n – ставка податку, встановлена для таких доходів на момент нарахування.

При ставці ПДФО у розмірі **18 %** натуральний коефіцієнт становить **1,219512**.



Чи потрібно застосовувати натуральний коефіцієнт при розрахунку суми доходу для обкладення ВЗ?

Ні, у цьому випадку натуральний коефіцієнт не застосовується (ЗІР, категорія 132.05).



Коли орендар повинен перерахувати до бюджету ПДФО та ВЗ?

Оскільки ми маємо справу з доходом, який надається в негрошовій формі, ПДФО і ВЗ слід

сплатити до бюджету протягом трьох банківських днів, що настають за днем нарахування (виплати) доходу (пп. 168.1.4 ПК). Тобто в нашій ситуації податок сплачується протягом трьох банківських днів, що настають за днем передачі орендодавцеві об'єкта оренди.

Як відображається дохід у вигляді безплатно переданих поліпшень або капремонтів у формі № 1ДФ?

У формі № 1ДФ такий дохід відображається з урахуванням натурального коефіцієнта – з кодом ознаки доходу «126».

Чи потрібно нараховувати ЄСВ на вартість ремонтів або поліпшень об'єкта оренди?

Ні, ЄСВ не нараховується, навіть при виникненні у фізособи-орендодавця доходу від проведених ремонтів і поліпшень його майна. Адже такий дохід виникає не в рамках трудових відносин і не у зв'язку з виконанням цією особою робіт (послуг). Отже, немає і бази для нарахування ЄСВ.

Приклад

Підприємство орендує у фізособи будівлю складу і приміщення під офіс. Орендарем були здійснені такі операції:

- поточний ремонт будівлі складу господарським способом. Сума витрат на ремонт становить 13 000 грн (крім того ПДВ – 1 000 грн);
- роботи з поліпшення офісного приміщення підрядним способом на загальну суму 50 000 грн (крім того ПДВ – 10 000 грн).

Орендодавець не компенсує орендарю вартість поліпшень. У бухгалтерському обліку орендаря був створений об'єкт «Поліпшення», який амортизувався. До моменту закінчення строку оренди і передачі поліпшень фізособі-орендодавцеві залишкова вартість поліпшень на субрахунок 117 становила 11 000 грн.

Розрахуємо дохід орендодавця, що обкладається ПДФО:

$$11\,000 \text{ грн} \times 1,219512 = 13\,414,63 \text{ грн.}$$

Сума ПДФО становитиме:

$$2\,414,63 \text{ грн} (13\,414,63 \text{ грн} \times 18\%).$$

База для обкладення ВЗ дорівнює 11 000 грн, а сума ВЗ – 165 грн (11 000 грн \times 1,5 %).

Облік операцій в орендаря покажемо в таблиці.

(грн)

№ п/п	Зміст операції	Первинні документи	Бухгалтерський облік		
			Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5	6
Поточний ремонт складу					
1	Відображено витрати на поточний ремонт	Наряд-замовлення, відомість нарахування зарплати, накладна	93	20, 651, 661	13 000,00
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	64	644	1 000,00
3	Списано витрати на фінрезультат	Регістри бухобліку	791	93	13 000,00
Поліпшення офісу					
1	Відображено вартість робіт з проведення поліпшень	Акт виконаних робіт	153	631	50 000,00
2	Відображено податковий кредит із ПДВ	Податкова накладна	641	631	10 000,00
3	Відображено введення в експлуатацію об'єкта ОЗ «Поліпшення орендованої будівлі»	Акт типової форми № ОЗ-1*	117	153	50 000,00
4	Нараховано суму амортизації об'єкта ОЗ «Поліпшення орендованої будівлі» за час використання офісу (сума умовна)	Відомість нарахування амортизації	92	132	39 000,00
5	Повернено будівлю офісу з оренди	Акт приймання-передачі	–	01	950 000
6	Списано об'єкт ОС «Поліпшення орендованої будівлі» при поверненні його орендодавцеві	Акт типової форми № ОЗ-1	976	117	11 000,00
			132	117	39 000,00

* Затверджена наказом Мінстату від 29.12.95 р. № 352.

1	2	3	4	5	6
7	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи із залишкової вартості переданих поліпшень*	Податкова накладна	949	641	2 200,00
8	Нараховано дохід фізособі виходячи із залишкової вартості поліпшень	Бухгалтерська довідка-розрахунок	377	685	2 579,63
9	Утримано з вартості поліпшень суму: – ПДФО	Бухгалтерська довідка-розрахунок	685	641	2 414,63
	– ВЗ			642	165,00
10	Унесено орендодавцем у касу підприємства суми ПДФО та ВЗ	Прибутковий касовий ордер	301	377	2 579,63
11	Перераховано до бюджету: – ПДФО	Виписка банку	641	311	2 414,63
	– ВЗ			642	311

* Органи ДФС у своїх роз'ясненнях розглядають операцію з повернення об'єкта оренди з поліпшеннями як надання орендарем послуг з поліпшення об'єкта оренди (лист ДФС від 06.02.17 р. № 2101/6/99-99-15-03-02-15; Індивідуальна податкова консультація ДФС від 13.02.19 р. № 521/6/99-99-15-03-02-15; ЗІР, категорія 101.04). Тобто, на думку ДФС, база оподаткування при передачі поліпшень у нашій ситуації повинна бути не менша від ціни придбання товарів (послуг), використаних для поліпшення об'єкта оренди.

Ми вважаємо, що в цьому випадку база оподаткування має бути не нижча від залишкової вартості об'єкта поліпшень на початок звітного періоду його передачі. Докладніше див. «БАЛАНС», 2019, № 51, с. 10.

Зінаїда ОМЕЛЬНИЦЬКА, редактор

БЕЗПЛАТНЕ ВИКОРИСТАННЯ МАЙНА: ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Нормативна база:

- Цивільний кодекс (далі – ЦК);
- Податковий кодекс (далі – ПК);
- П(С)БО 14 «Оренда»;
- П(С)БО 15 «Дохід»;
- П(С)БО 16 «Витрати»;
- П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»;
- Індивідуальна податкова консультація ДФС від 23.08.17 р. № 1709/6/99-99-15-03-02-15/ІПК (далі – ІПК № 1709);
- Індивідуальна податкова консультація ДФС від 11.09.18 р. № 3968/6/99-99-15-03-02-15/ІПК (далі – ІПК № 3968).

Суть договору позички

Безплатно користуватися чужим майном можна в рамках договору позички. Розглянемо докладніше особливості цього договору.

За договором позички одна сторона (позичкодавець) на безплатній основі передає (або зобов'язується передати) другій стороні (користувачеві) майно для користування протягом певного строку (ст. 827 ЦК).



Це не оренда! На відміну від договору оренди, договір позички не передбачає плату за користування майном.



Хто може виступати сторонами договору позички?

Майно в позичку може бути передане як фізособою, так і юрособою. Проте слід пам'ятати, що