Таблиця 2

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид обліку/ податку** | **Порядок обліку/оподаткування** |
| **1** | **2** |
| **Створення поліпшень** |
| Бухгалтерський облік | У цьому випадку в обліку орендаря формується окремий об'єкт ОЗ «Поліпшення орендованого об'єкта» (п. 8 П(С)БО 14), який належить до інших необоротних матеріальних активів (пп. 5.2.7 П(С)БО 7). Витрати на поліпшення накопичуються на субрахунку **153** «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів», а при введенні об'єкта в експлуатацію списуються в дебет субрахунка **117** «Інші необоротні матеріальні активи».Уведення об'єкта в експлуатацію оформляється актом. **Акт** може бути складений у довільній формі – з наявністю обов'язкових реквізитів первинних документів або за формою, затвердженою Наказом № 352 (типова форма № ОЗ-1) або Наказом № 818\* (Акт уведення в експлуатацію основних засобів).**Амортизація** такого об'єкта ОЗ у бухобліку може нараховуватися за допомогою прямолінійного або виробничого методу (п. 27 П(С)БО 7).**Строк корисного використання** (далі – СКВ) невідокремлюваного поліпшення орендованого об'єкта орендар вибирає на свій розсуд. Наприклад, він може відповідати строку оренди. У такому разі на дату повернення об'єкта з оренди залишкова вартість його поліпшень, яка числиться в обліку орендаря, дорівнюватиме нулю.**Зверніть увагу!** Якщо договір оренди продовжується на новий строк, а покращуваний об'єкт оренди замортизувався «в нуль» і продовжує використовуватися орендарем, тоді нульову залишкову вартість необоротного активу за правилами бухобліку потрібно буде переглянути (дооцінити) – п. 17 П(С)БО 7 |
| **\* Наказ № 818 призначений для застосування суб'єктами держсектора. Проте типові форми, затверджені цим наказом, можуть використовуватися всіма юрособами-резидентами незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарювання (п. 6 Наказу № 818).** |
| Податок на прибуток | Платники податку на прибуток, які **не застосовують податкові різниці**, відображають поліпшення за правилами бухобліку.Платники податку на прибуток, які **застосовують податкові різниці**, ведуть податковий облік згідно зі ст. 138 ПК. У цьому випадку потрібно пам'ятати (пп. 14.1.138 ПК):– об'єкт «Поліпшення орендованого об'єкту» є ОЗ для цілей податкового обліку, тільки якщо його вартість перевищує 6 000 грн.;– якщо вартість об'єкта 6 000 грн. і менша, тоді він відображається в податковому обліку за правилами бухобліку.Якщо об'єкт «Поліпшення орендованого об'єкта» відноситься до складу податкових ОЗ, то для цілей податкового обліку орендар зобов'язаний:– установити для такого активу в цілях нарахування податкової амортизації мінімально допустимий СКВ – 12 років. На думку ДФС, такі активи повинні обліковуватися як окремі об'єкти групи 9 «Інші основні засоби» згідно з таблицею з пп. 138.3.3 ПК (див., наприклад, Індивідуальну податкову консультацію ДФС від 07.06.19 р. № 2598/6/99-99-15-02-01-15/ІПК);– нараховувати амортизацію на такий актив тільки прямолінійним методом, оскільки застосування виробничого методу для таких об'єктів ОЗ – заборонено (пп. 138.3.1 ПК);– бухгалтерський фінрезультат звітного періоду збільшувати на суму бухгалтерської амортизації активу і зменшувати на суму його податкової амортизації (п. 138.1, 138.2 ПК).Якщо ж необоротний актив «Поліпшення орендованого об'єкта» включається до складу податкових ОЗ і при цьому орендований об'єкт не використовується в госпдіяльності орендаря в розумінні пп. 14.1.36 ПК, то податковий облік такого активу ведеться за правилами, установленими для невиробничих ОЗ (тобто податкова амортизація за таким об'єктом не нараховується – пп. 138.3.2 ПК) |
| ПДВ | Якщо при виконанні поліпшень орендар здійснив витрати з ПДВ (наприклад, купив у платників ПДВ матеріали та/або послуги з виконання робіт), то він має право включити суму податку до складу податкового кредиту в загальному порядку. Якщо орендований об'єкт ОЗ повністю або частково використовується в неоподатковуваних операціях, то потрібно нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ на підставі п. 198.5 або 199.1 ПК відповідно. Також податкові зобов'язання згідно з п. 198.5 ПК нараховуються і при використанні орендованого об'єкта ОЗ у негосподарській діяльності |
| **Передача поліпшень орендодавцеві** |
| Бухгалтерський облік | При поверненні орендодавцеві об'єкта ОЗ з невідокремлюваними або відокремлюваними поліпшеннями орендар списує з балансу незамортизовану вартість таких поліпшень, яка обліковувалася у нього на субрахунку **117** «Інші необоротні матеріальні активи», на субрахунки:– Дт **976** «Списання необоротних активів» – на суму залишкової вартості об'єкта;– Дт **132** «Знос інших необоротних матеріальних активів» – на суму зносу.Якщо до моменту повернення об'єкта балансова вартість його поліпшень повністю замортизована (залишкова вартість дорівнює нулю), то списання поліпшень відобразиться записом Дт **132** «Знос інших необоротних матеріальних активів» – Кт **117** (без застосування рахунків класу 9) |
| Податок на прибуток | Як роз'яснюють фахівці ДФС (див., наприклад, Індивідуальну податкову консультацію ГУ ДФС в Одеській області від 08.11.17 р. № 2559/ІПК/15-32-12-01-14, далі – ІПК № 2559; ЗІР, категорія 102.05), у період повернення об'єкта оренди і передачі поліпшень орендодавцеві орендар повинен фінансовий результат звітного періоду:– збільшити на суму недоамортизованої частини витрат на поліпшення орендованих ОЗ, визначену за правилами бухобліку;– зменшити на суму недоамортизованої частини витрат на поліпшення орендованих ОЗ, розраховану з урахуванням положень ст. 138 ПК.Таким чином, **на думку контролюючого органу**, при передачі орендодавцеві поліпшень орендованого об'єкта орендар повинен застосовувати податкові правила абзацу четвертого п. 138.1 ПК і абзацу третього п. 138.2 ПК, які встановлені для ліквідації або продажу об'єкта ОЗ.**Зверніть увагу:** якщо дотримуватися вищенаведеної «продажної» логіки, то передача орендарем незамортизованої вартості поліпшень орендодавцеві без отримання компенсації може підпасти під дію норм пп. 140.5.9 та 140.5.10 ПК.Нагадаємо, ці норми стосуються коригування (збільшення) фінрезультату в разі безплатних передач активів неприбутковим організаціям, неплатникам податку на прибуток (крім фізосіб) і платникам податку на прибуток за ставкою 0 %. Виходить, що коли орендодавець матиме будь-який із зазначених податкових статусів, то існує ризик, що орендареві в період безплатної передачі поліпшень доведеться збільшити фінрезультат згідно з пп. 140.5.9 або 140.5.10 ПК. Тому щоб уникнути можливих спорів з контролюючим органом **рекомендуємо** **орендареві** в такій ситуації звернутися за індивідуальною податковою консультацією |
| ПДВ | Спеціальних правил обкладення ПДВ операції з повернення об'єктів оренди з невідокремлюваними поліпшеннями в ПК немає, а контролюючий орган у своїх роз'ясненнях розглядає цю операцію для цілей ПДВ як надання орендарем послуги з поліпшення об'єкта ОЗ (лист ДФС від 06.02.17 р. № 2101/6/99-99-15-03-02-15, далі – Лист № 2101; Індивідуальна податкова консультація ДФС від 13.02.19 р. № 521/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, далі – ІПК № 521; ЗІР, категорія 101.04).При цьому, **на думку ДФС**, при передачі поліпшень орендодавцеві орендар повинен нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ відповідно до п. 188.1 ПК. А саме: якщо орендодавець не компенсує орендареві витрати на поліпшення об'єкта оренди, тоді при поверненні такого об'єкта поліпшення вважається безплатно наданою послугою, яка підлягає обкладенню ПДВ за основною ставкою. При цьому база оподаткування визначається (п. 188.1 ПК):**1)** виходячи із ціни придбання товарів (послуг), використаних для поліпшення об'єкта оренди, – якщо поліпшення було проведене силами залученого орендарем підрядника. Іншими словами, у разі передачі орендодавцеві поліпшень без відповідної компенсації орендар повинен нарахувати ПДВ-зобов'язання за правилами, передбаченими для постачання придбаних послуг, – на первісну вартість таких поліпшень. Але ж на дату повернення об'єкта з оренди орендар, як правило, уже використав частину вартості (а то і всю вартість) поліпшень у своїй господарській діяльності шляхом нарахування амортизації;**2)** виходячи зі звичайної ціни – у випадку, якщо поліпшення було проведене силами самого орендаря. Отже, якщо дотримуватися логіки ДФС, то в разі коли орендар покращує орендований об'єкт власними силами і потім передає його орендодавцеві, базою обкладення ПДВ повинна бути звичайна ціна таких поліпшень на дату передачі. Тобто з урахуванням їх амортизації.**На наш погляд**, такий підхід не відповідає чинним нормам ПК. Додатково він не ув'язується з підходом, який застосовується податківцями для цілей податку на прибуток.Нагадаємо, при «прибутковому» підході орендар продає або передає безплатно орендодавцеві не послугу, а необоротний актив «Поліпшення об'єкта оренди» (див. вище). А в такому разі база обкладення ПДВ в орендаря повинна визначатися за правилами п. 188.1 ПК, передбаченими для постачання необоротних активів. А саме: виходячи із залишкової вартості поліпшень за даними бухобліку, що склалася станом на початок звітного періоду, у якому передане покращуване майно. Уважаємо, що так і має бути. Але, звичайно, ми не можемо радити платникам так чинити, зважаючи на нинішню позицію ДФС. Тому **рекомендуємо** платникам, які не хочуть вступати у спір з контролюючим органом:– обов'язково включати до договору оренди пункт про виплату компенсації орендодавцем за поліпшення, проведені орендарем (облік такої операції ми розглянемо далі);– звернутися за індивідуальною податковою консультацією за своєю ситуацією з поверненням покращуваного об'єкта оренди і діяти згідно з отриманою консультацією |