Таблиця 6. **Облік в орендаря**

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид обліку/ податку** | **Порядок обліку/оподаткування** |
| **1** | **2** |
| **Створення поліпшень** |
| Бухгалтерський облік, податок на прибуток, ПДВ – див. відповідні розділи ситуації 2 для орендаря |
| **Передача поліпшень орендодавцеві** |
| Бухгалтерський облік | При поверненні орендодавцеві об'єкта ОЗ із 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:– **286** «Необоротні активи і групи вибуття, що утримуються для продажу», а потім на субрахунок **943** «Собівартість реалізованих виробничих запасів» (або **977** «Інші витрати діяльності») – на суму залишкової вартості об'єкта. При цьому орендар відображає дохід від продажу поліпшень у сумі отриманої компенсації на субрахунку **712** «Дохід від реалізації інших оборотних активів» (або **746** «Інші доходи»);– **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, ІНК № 2559; ЗІР, категорія 102.05), у період повернення об'єкта оренди 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 огляду на положення ст. 138 ПК.Таким чином, **на думку контролюючого органу**, при передачі орендодавцеві невідокремлюваних 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 |
| ПДВ | Спеціальних правил обкладення ПДВ операції з повернення об'єктів оренди з 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 № 2101; ІНК № 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. Тобто якщо орендодавець компенсує орендареві витрати на поліпшення об'єкта оренди, така операція розглядається як окремий об'єкт оподаткування і обкладається ПДВ за основною ставкою виходячи із ціни, визначеної в договорі, але не нижче:– від ціни придбання товарів (послуг), використаних для поліпшення об'єкта оренди, – якщо поліпшення було проведене силами залученого орендарем підрядника,– звичайної ціни – якщо поліпшення було проведене силами самого підприємства (така звичайна ціна може бути визначена на дату передачі поліпшень з урахуванням їх амортизації).**Ми вважаємо**, що в цьому випадку при визначенні верхньої межі бази оподаткування потрібно прив'язуватися не до послуг, а до необоротних активів (оскільки поліпшення є необоротним активом і в бухобліку, і для цілей податку на прибуток). Тому база оподаткування повинна визначатися у розмірі договірної вартості поліпшень, але не нижче від їх балансової (залишкової) вартості на початок періоду, у якому поліпшення передаються орендодавцеві |