

# Оренда нерухомого майна: нюанси оподаткування

№10, 26 березня 2020



Дмитро Оносовський,  
старший юрист  
ЮКК "Де-Юре"

## Головна стаття

Визначення умов договору оренди нерухомості

## Компетентна думка

Оренда державного та комунального майна: процедура й особливості  
Юридичний аудит комерційної нерухомості  
Визначення строку дії договору оренди землі  
Проведення правового аудиту в разі оренди комерційної нерухомості  
Умови договору оренди нерухомості: перспектива орендодавця

## Судовий погляд

Остання судова практика у сфері орендних відносин  
Пролонгація договору оренди: остання практика Верховного Суду  
Питання продовження строку дії договору оренди: практика ВС

Оренда нерухомого майна – один із найпоширеніших видів правочинів. Ба більше, майже кожен бізнес не може обійтися без оренди приміщень, бо цей вид діяльності є дуже поширеним самостійним бізнесом.

Інвестування в нерухоме майно з метою передання його в оренду є досить привабливим, оскільки забезпечує захист інвестицій і водночас дає дохід, який до певної міри можна вважати пасивним.

Тому важливим питанням для того, хто має намір інвестувати в нерухоме майно, є питання щодо оподаткування орендних операцій.

## **І. Для початку розглянемо ситуацію, коли власник приміщення – фізична особа, яка не є підприємцем**

Якщо орендар у правовідносинах є простою фізичною особою, а не підприємцем, то в такому разі з огляду на те, що цей дохід отримано не від податкового агента, орендодавець має самостійно оподаткувати дохід у вигляді орендної плати та відшкодування комунальних витрат. При цьому цей дохід буде оподатковано податком на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) за ставкою 18 % і військовим збором за ставкою 1,5 %, які мають бути сплачені протягом 40 календарних днів після закінчення звітного періоду, яким є квартал.

ЄСВ із сум орендної плати не сплачують, оскільки такий дохід **не є базою нарахування ЄСВ відповідно до податкових консультацій** (див., зокрема, ІПК ДФСУ від 21.09.2017 р. № 2021/6/99-99-13-02-03-15/ІПК).

Крім того, до 1 травня наступного року орендодавець має самостійно подати декларацію про майновий стан і доходи, у якій відобразити отриманий від оренди дохід.

Якщо ж договір оренди між двома фізичними особами посвідчують нотаріально, то саме нотаріус виконує функції податкового агента, повідомляє податкові органи про укладення відповідного

договору та відстежує належну сплату податків під час його укладення.

У разі якщо орендар є фізичною особою – підприємцем або юридичною особою, то такий орендар є податковим агентом орендодавця. Тобто орендар самостійно утримує з орендної плати та перераховує до бюджету ПДФО й військовий збір, які відображають у звітній формі 1ДФ. За такої ситуації, з урахуванням приписів пп. 170.1.2 та п. 179.2 ПКУ, орендодавець як фізична особа отримує орендну плату за вирахуванням податків, а також його позбавлено обов'язку подавати щорічну декларацію про майновий стан і доходи. У цьому разі податки сплатив, а звітність подав податковий агент.

Орендарю як особі, відповідальній за утримання та сплату податків (податковому агенту), варто звернути увагу на те, що орган місцевого самоврядування за місцезнаходженням нерухомого майна може затвердити мінімальну вартість місячної оренди одного квадратного метра. У разі затвердження цього показника розмір орендної плати з метою оподаткування ПДФО та військовим збором не може бути меншим, аніж розрахований за Методикою визначення мінімальної суми орендного платежу за нерухоме майно фізичних осіб, затвердженою постановою Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 р. № 1253, з урахуванням затвердженої мінімальної вартості місячної оренди.

Незалежно від статусу орендаря або типу приміщення, ріелтор, якщо орендодавцем є звичайна фізична особа, зобов'язаний з огляду на положення пп. 170.1.6 ПКУ щоквартально повідомляти податкову про укладені за його посередництвом договори оренди нерухомого майна. Форму такого повідомлення затверджено наказом Міністерства фінансів України від 13.05.2017 р. № 497.

Певні особливості виникають і в ситуації, коли власником приміщення (орендодавцем) є нерезидент. Відповідно до пп. 170.1.3 ПКУ фізична особа – нерезидент не може особисто й безпосередньо укласти договір оренди нерухомого майна з орендарем – резидентом України. Для цього власник-нерезидент має звернутися до суб'єкта господарювання (ФОП чи юридичної особи) для здійснення його представництва в разі укладення договору оренди. Тобто орендодавець має залучити суб'єкта господарювання – резидента, а самостійно підписувати договір не має права, інакше такі дії вважатимуть ухиленням від сплати податків. За цієї ситуації на суб'єкта господарювання, що виконує таку посередницьку функцію, покладено обов'язки податкового агента. Варто зауважити, що таким посередником не обов'язково має бути ріелтор.

## **II. Якщо орендодавцем є фізична особа – підприємець – платник єдиного податку**

Якщо власник приміщення є ФОП і має намір стати платником єдиного податку, то необхідно звернути увагу на те, що діяльність із здавання в оренду нерухомого майна можуть здійснювати платники єдиного податку лише 2-ї та 3-ї груп.

При цьому платники єдиного податку 2-ї групи мають певні обмеження. По-перше, відповідно до пп. 291.5.3 ПКУ площу житлової нерухомості, яку може передати в оренду такий платник, обмежено позначкою у 100 кв. м, а нежитлової – у 300 кв. м. По-друге, платники єдиного податку 2-ї групи не можуть здавати приміщення в оренду юридичним особам і ФОП, що не є платниками єдиного податку. Порушення цих обмежень є підставою для анулювання реєстрації платником єдиного податку. Якщо є можливість передбачити таку ситуацію, радимо реєструватися платником 3-ї групи, адже саме 3-тя група не має жодних обмежень, крім обсягу річного доходу.

## **III. Якщо орендодавець є фізичною особою – підприємцем на загальній системі оподаткування або юридичною особою**

Відповідно до п. 177.2 ПКУ об'єктом оподаткування ФОП на загальній системі оподаткування є чистий оподатковуваний дохід, тобто позитивна різниця між доходом (виручкою у грошовій і негрошовій формі) і документально підтвердженими витратами, пов'язаними з господарською діяльністю. Чистий дохід оподатковують ПДФО за ставкою 18 %.

Тобто фактично схема оподаткування ФОП на загальній системі оподаткування подібна до податку на прибуток підприємств, де згідно з п. 134.1 ПКУ об'єктом оподаткування є прибуток, який визначають шляхом коригування фінансового результату до оподаткування на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

*Окрему увагу варто приділити оподаткуванню ПДВ. Дохід у вигляді орендної плати*

*підлягає оподаткуванню ПДВ на загальних підставах. Однак є нюанс щодо умов реєстрації платником ПДВ. Необхідність обов'язкової реєстрації платником ПДВ виникає, якщо оподатковуваний ПДВ дохід за останні 12 календарних місяців (не за останній звітний рік, а саме за 12 календарних місяців) перевищить 1 млн грн. До цього часу можлива добровільна реєстрація платником ПДВ.*

Реєстрація платником ПДВ приведе, з одного боку, до підвищення вартості оренди на 20 %, оскільки ПДВ нараховують на орендну плату "зверху", а з іншого – до більшої привабливості об'єкта оренди для великих орендарів, які здебільшого також є платниками ПДВ і зможуть отримати від орендодавця податковий кредит.

#### **IV. Щодо оподаткування відшкодування комунальних витрат**

Якщо орендодавцем є фізична особа без підприємницького статусу, то тут усе просто – це її додаткове благо, яке оподатковують так само, як й орендну плату. Навіть якщо орендар самостійно оплачуватиме такі витрати безпосередньо постачальникам житлово-комунальних послуг, але без укладання з ними відповідних договорів (без переоформлення особових рахунків на себе).

Якщо орендодавець є ФОП на спрощеній системі оподаткування, то в податківців домінує така позиція: компенсація комунальних витрат є доходом від такої підприємницької діяльності незалежно від передбачення її в договорі оренди. Особливість полягає й у тому, що для платників єдиного податку 2-ї групи дохід у вигляді відшкодування комунальних витрат, не передбачений договором оренди, оподатковують за ставкою 15 %.

А ось із ФОП на загальній системі оподаткування (платниками ПДФО) ситуація дещо складніша. Якщо керуватися звичайною юридичною логікою, то такі виплати теж потрібно вважати доходом орендодавця від підприємницької діяльності. Однак податківці час від часу в індивідуальних податкових консультаціях дотримуються позиції, що такі відшкодування є додатковим благом орендодавця як просто фізичної особи та їх належить оподатковувати ПДФО і військовим збором. Таку позицію висловлено, зокрема, в ІПК від 20.09.2017 р. № 2003/Х/99-99-13-01-02-14/ІПК, 10.09.2018 р. № 3913/6/99-99-13-01-01-15 тощо. А податкова база знань із категорії 104.05 не дає жодних відповідей і радить звернутися до контролюючого органу за роз'ясненням.

Зважаючи на таку "нестабільну" позицію податкової щодо відшкодування комунальних витрат на користь орендодавця-ФОП на загальній системі оподаткування, варто особливу увагу приділити правильному складанню договору оренди та звернутися за роз'ясненням до податкової.

Щодо оподаткування такої компенсації ПДВ, то податківці, на щастя, мають однозначну позицію – такий платіж є складовою орендної плати та його оподатковують ПДВ.

Підсумовуючи наведене вище, зауважимо: перед тим як передавати об'єкт нерухомості в оренду, варто прорахувати податкові ризики та з огляду на коло потенційних орендарів (або систему оподаткування певного орендаря, якщо такий уже є) правильно обрати систему оподаткування з метою оптимізації розміру податків і правильно скласти договір.

---

© ТОВ "ІАЦ "ЛІГА", ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2020

У разі цитування або іншого використання матеріалів, розміщених у цьому продукті ЛІГА:ЗАКОН, посилання на ЛІГА:ЗАКОН обов'язкове. Повне або часткове відтворення чи тиражування будь-яким способом цих матеріалів без письмового дозволу ТОВ "ЛІГА ЗАКОН" заборонено.

© ТОВ "Інформаційно-аналітичний центр "ЛІГА", 2020

© ТОВ "ЛІГА ЗАКОН", 2020