

Податкова консультація

Державна фіскальна служба України розглянула звернення щодо порядку оподаткування операцій з постачання послуг із надання в оренду (суборенду) земельної ділянки, що перебуває у комунальній власності міської ради, та додані до нього документи, керуючись статтею 52 розділу II Податкового кодексу України (далі – ПКУ), повідомляє.

Відносини, пов'язані з орендою землі, регулюються Земельним кодексом України (далі – ЗКУ), Цивільним кодексом України, Законом України від 06 жовтня 1998 року № 161-XIV «Про оренду землі» (далі – Закон № 161), законами України, іншими нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до них, а також договором оренди землі (стаття 2 Закону № 161).

Відповідно до частини першої статті 116 ЗКУ громадяни та юридичні особи набувають права власності та права користування земельними ділянками із земель державної або комунальної власності за рішенням органів виконавчої влади або органів місцевого самоврядування в межах їх повноважень, визначених ЗКУ, або за результатами аукціону.

Згідно із частиною шостою статті 93 ЗКУ орендована земельна ділянка або її частина може за згодою орендодавця, крім випадків, визначених законом, передаватися орендарем у володіння та користування іншій особі (суборенда).

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

Відповідно до пункту 36.1 статті 36 розділу I ПКУ податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені ПКУ, законами з питань митної справи.

При цьому виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого представника чи податкового агента (пункт 36.4 статті 36 розділу I ПКУ).

Підпунктом 14.1.147 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ визначено, що плата за землю – це обов'язковий платіж у складі податку на майно, що справляється у формі земельного податку або орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності.

Згідно з підпунктом 14.1.136 пункту 14.1 статті 14 розділу I ПКУ орендна плата за земельні ділянки державної і комунальної власності – обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою.

Положеннями статті 288 розділу XIII ПКУ на орендаря земельної ділянки покладається обов'язок забезпечити сплату орендної плати за надану йому в оренду земельну ділянку в розмірі, що визначається у договорі оренди.

З огляду на викладене, а також враховуючи копії доданих до звернення документів (договорів суборенди земельної ділянки та оренди земельних ділянок, платіжного доручення, тощо) вбачається, що податкове зобов'язання орендаря земельної ділянки комунальної власності виконане шляхом внесення товариством безпосередньо на відповідні рахунки органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів, згідно із покладеним на нього пунктом 4.1 договору обов'язком, у розмірі податкових зобов'язань з орендної плати, визначених орендарем у податковій декларації з плати за землю в частині орендованої земельної ділянки комунальної власності.

Правові основи оподаткування ПДВ встановлено розділом V та підрозділом 2 розділу XX ПКУ.

Згідно з підпунктами «а» і «б» пункту 185.1 статті 185 розділу V ПКУ об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку з постачання товарів/послуг, місце постачання яких відповідно до статті 186 розділу V ПКУ розташоване на митній території України.

Під постачанням послуг розуміється 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 розділу I ПКУ).

Відповідно до підпункту 197.1.21 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ звільняються від оподаткування ПДВ операції з постачання послуг з надання в оренду (суборенду) земельних ділянок, що перебувають у власності держави або територіальної громади, якщо кошти за такі послуги у повному обсязі сплачуються безпосередньо на відповідні рахунки органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів.

Таким чином, для застосування режиму звільнення від оподаткування ПДВ, визначеного підпунктом 197.1.21 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ, необхідне одночасне виконання таких вимог:

земельні ділянки, які надаються в оренду (суборенду), повинні перебувати у власності держави або територіальної громади (у тому числі міської ради);

кошти за послуги з надання в оренду (суборенду) земельних ділянок, що перебувають у власності держави або територіальної громади, повинні сплачуватися у повному обсязі безпосередньо до бюджету (на відповідні рахунки органів, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів).

Правила формування податкових зобов'язань з ПДВ та складання податкової накладної / розрахунку коригування до податкової накладної регулюються статтями 187 і 201 розділу V ПКУ та Порядком заповнення податкової накладної, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.2015 № 1307,

зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 26.01.2016 за № 137/28267 (далі – Порядок № 1307).

Згідно з пунктами 201.1, 201.3, 201.5 і 201.10 статті 201 розділу V ПКУ при здійсненні операцій з постачання товарів/послуг на дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних (далі – ЄРПН) у встановлений ПКУ термін.

Для операцій, що оподатковуються, і операцій, звільнених від оподаткування, складаються окремі податкові накладні.

У разі звільнення від оподаткування ПДВ у податковій накладній робиться запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідні пункти (підпункти), статті, підрозділи, розділи ПКУ та/або міжнародного договору, якими передбачено звільнення від оподаткування ПДВ.

При цьому податкові накладні, складені за операціями з постачання товарів/послуг, які звільнені від оподаткування ПДВ, також підлягають реєстрації в ЄРПН.

Враховуючи викладене, операція орендаря (суборендодавця) з постачання послуг із надання в суборенду земельної ділянки, що перебуває у комунальній власності міської ради, звільняється від оподаткування ПДВ згідно з підпунктом 197.1.21 пункту 197.1 статті 197 розділу V ПКУ за умови, що кошти за послуги з надання орендодавцем (міською радою) в оренду такої земельної ділянки орендарю (суборендодавцю) сплачені у повному обсязі суборендарем до бюджету (на відповідний рахунок органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів). При цьому за такою операцією орендар (суборендодавець) зобов'язаний скласти та зареєструвати в ЄРПН в установлені ПКУ терміни податкову накладну на суборендаря, в якій зробити запис «Без ПДВ» з посиланням на відповідний пункт (підпункт), статті, підрозділу, розділу ПКУ, яким передбачено звільнення від оподаткування ПДВ.

Згідно з нормами чинного законодавства платники податку зобов'язані самостійно декларувати свої податкові зобов'язання та визначати сутність і відповідність здійснюваних ними операцій тим, які перераховані ПКУ.

Податкова консультація має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надано таку консультацію (пункт 52.2 статті 52 розділу II ПКУ).