

**АРЕНДА НЕДВИЖИМОСТИ:  
что должен знать бухгалтер**

19 мая 2016г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

## **1. Основные виды расходов, связанных с арендой недвижимости**

Отношения, возникающие при заключении и исполнении договоров аренды имущества, регулирует глава 34 Гражданского кодекса (ГК РФ).

В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче в аренду. При отсутствии этих данных соответствующий договор не считается заключенным (ст. 607 ГК РФ).

Договор аренды предполагает возмездные отношения сторон. Поэтому у арендатора всегда возникают обязательства по внесению арендной платы, порядок, условия и сроки внесения которой определяются договором.

К основным расходам, связанным с арендой недвижимости, относятся также затраты на содержание объекта (в частности, коммунальные платежи), а также его ремонт. Распределение между сторонами договора расходов, связанных с содержанием арендованного объекта, в общем случае определяется Гражданским кодексом: арендодатель обязан в срок, установленный договором, производить за свой счет капитальный ремонт, а арендатор должен поддерживать полученное имущество в исправном состоянии, нести расходы на его содержание и производить за свой счет текущий ремонт. При этом договором может быть предусмотрено иное распределение обязанностей по содержанию объекта аренды (ст. 616 ГК РФ).

Кроме указанных обязательных расходов, у арендатора нередко возникают дополнительные:

- платежи арендодателю и компенсация коммунальных услуг в рамках предварительного договора аренды;
- средства, вносимые в качестве возвратного депозита (обеспечительного платежа);
- капитальные вложения в арендованное имущество;
- расходы в виде санкций за нарушение условий договора аренды;
- платежи при перенайме объекта аренды.

Возникновение данных расходов нередко приводит к сложным и неоднозначным налоговым последствиям.

## **2. Расходы по предварительному договору аренды: последствия для арендатора и арендодателя**

Нередко еще на этапе незавершенного строительства здания стороны заключают предварительный договор, в соответствии с которым арендодатель обязуется передать в будущем данный объект в аренду на согласованных условиях. Такие предварительные договоры регламентирует статья 429 ГК РФ. В соответствии с законодательством предварительный договор должен обязательно содержать условия, позволяющие установить все существенные условия основного договора. В предварительном договоре должны обязательно указываться условия о предмете основного договора, а также те условия, соглашения по которым необходимо достичь по заявлению одной из сторон. Если предварительным договором не определен срок, в течение которого стороны обязуются заключить основной договор, то он должен быть заключен в течение года с момента подписания предварительного.

Арендодателем согласно ст. 608 ГК РФ может быть лицо, которому имущество принадлежит на праве собственности, а также лицо, уполномоченное законом или собственником сдавать имущество в аренду. Однако чаще всего на момент заключения предварительного договора потенциальный арендодатель еще не успел зарегистрировать свое право. Какие могут быть последствия?

Долгое время налоговые органы не соглашались с признанием для налога на прибыль расходов по договору аренды, если у арендодателя еще не зарегистрированы права собственности на имущество. Это обосновывалось тем, что согласно ст. 608 ГК РФ арендодателем может быть лицо, которому имущество принадлежит на праве собственности. Однако в постановлении Пленума ВАС РФ от 25.01.2013 № 13 было отмечено, что применительно к ст. 608 ГК РФ договор аренды, заключенный лицом, которое как в момент заключения договора, так и в момент передачи вещи в аренду являлось законным владельцем недвижимого имущества, но еще не зарегистрировало своё право собственности на него, не противоречит положениям статьи 608 ГК РФ. Кроме того, отсутствие разрешения на ввод в эксплуатацию объекта капитального строительства в момент его передачи арендатору само по себе также не влечет недействительности договора аренды (постановления ФАС Московского округа от 17.06.2010 N КА-А40/5963-10 по делу N А40-103247/09-4-686, от 19.08.2010 N КА-А40/9192-10). В настоящее время мнение налоговых органов претерпело изменение: инвестор, получивший результаты

капитальных вложений в форме объектов завершеного строительства, до момента государственной регистрации права на них является их правообладателем с возможностью владения, пользования и распоряжения объектами завершеного строительства, в т.ч. предоставления такого имущества за плату во временное владение и пользование или во временное пользование третьему лицу. Следовательно, платежи по договорам временного пользования имуществом в виде объектов капитальных вложений, право собственности на которые еще не зарегистрировано, учитываются в целях налогообложения прибыли в общеустановленном порядке (письмо Минфина России от 06.05.2013 №03-03-06/1/15658).

С учетом положений этого письма во избежание налоговых рисков при заключении договора с собственником, который еще не зарегистрировал право собственности на объект, целесообразно вместо условия об аренде недвижимости включить в договор условие о временном пользовании имуществом в виде объекта капитальных вложений, осуществляемом до момента государственной регистрации правообладателем права собственности на данный объект.

Контролирующие органы признают, что расходы в виде платежей за право заключения в будущем договора аренды с целью использования таких объектов в деятельности, направленной на получение дохода, могут учитываться для налогообложения прибыли при условии их соответствия критериям, установленным статьей 252 НК РФ (письмо Минфина России от 19.11.2012 № 03-03-06/1/600).

Следует помнить, что к отношениям, возникшим в рамках предварительного договора, не применяются правила о распределении обязанностей сторон по текущему и капитальному ремонту помещений (ст. 616 ГК РФ), а также об улучшении арендованного имущества (ст. 623 ГК РФ). Эти нормы регулируют отношения сторон только в период действия договора аренды. Поэтому в предварительном договоре необходимо, помимо обязательств сторон по заключению основного договора аренды, определить их взаимодействие в период подготовки помещения для аренды на период времени до заключения основного договора.

В предварительном договоре может быть зафиксировано право арендатора произвести в здании или помещении комплекс работ с учетом его будущего использования. Этим правам обычно сопутствуют обязанности по содержанию помещения, в частности, оплате коммунальных услуг. Возможность учесть такие расходы для налога на прибыль и порядок их признания зависит от характера расходов.

По мнению Минфина России (письма от 01.08.2011 № 03-03-06/1/435, от 12.04.2011 № 03-03-06/1/231), если организация произвела капитальные вложения в период действия предварительного договора аренды, то амортизировать их она вправе только с момента заключения основного договора. При этом есть судебные решения, указывающие, что отсутствие договора аренды не препятствует амортизации капитальных вложений в оборудование помещения для целей его дальнейшего использования, если эти работы произведены в соответствии с соглашениями об использовании объекта (постановление ФАС Московского округа от 21.02.2013 № А40-2055/12-20-9).

Если же в рамках предварительного договора аренды организация осуществляет ремонт помещения, то такие затраты относятся ко всему периоду аренды, то есть их необходимо отражать в налоговом учете равномерно в течение срока аренды, но не ранее, чем начнет действовать основной договор аренды (письмо Минфина России от 23.06.2006 № 03-03-04/1/542 со ссылкой на п. 1 ст. 272 НК РФ).

Спорным остается вопрос о признании арендатором расходов на содержание помещения (энерго-, теплоснабжение, ремонт) на основании предварительного договора аренды. По мнению контролирующих органов, расходы на коммунальные услуги учитываются для целей налогообложения прибыли только при наличии заключенного договора, предусматривающего оказание коммунальных услуг. Поэтому если право собственности на недвижимость не зарегистрировано, то произведенные расходы не могут учитываться арендатором ни в текущем налоговом периоде, ни после регистрации арендодателем права собственности. В частности, если организация приобрела здание и заключила с прежним собственником соглашение, согласно которому ему будет выплачиваться ежемесячная компенсация расходов по оплате водоснабжения, сброса сточных вод и загрязняющих веществ, потребления электроэнергии, то такие расходы учесть для налога на прибыль нельзя (письмо Минфина России от 14.05.2013 № 03-03-06/2/16693). Но, по мнению судебных органов, расходы на компенсацию коммунальных услуг по предварительному договору оправданы и могут быть признаны для расчета налога на прибыль (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 02.05.2007 N Ф04-2578/2007(33740-А75-25)).

### **3. Регистрация договора аренды недвижимости: Гражданский кодекс и налоговые последствия**

Договор аренды на срок более года, а если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, независимо от срока, должен быть заключен в письменной форме.

В соответствии с Гражданским кодексом (п. 2 ст. 609, п. 2 ст. 651 ГК РФ) договор аренды недвижимого имущества на срок не менее года подлежит государственной регистрации и считается заключенным именно с даты государственной регистрации. Поскольку расчетные документы по арендной плате должны содержать ссылку на договор, то, по мнению контролирующих органов, до регистрации договора расходы арендатора не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций как не соответствующие критериям, установленным статьей 252 НК РФ (письма Минфина России от 23.11.2015 N 03-07-11/67890 от 05.03.2011 N 03-03-06/4/18, от 12.07.2006 N 03-03-04/2/172 и др.). Хотя до последнего времени Минфин не возражал против учета арендатором расходов на аренду за период с передачи имущества до государственной регистрации договора, если документы на государственную регистрацию договора уже представлены в регистрационную службу, а в договоре указано, что его положения распространяются на отношения сторон с момента передачи имущества арендатору (письмо Минфина России от 25.01.2013 № 03–03–06/2/6).

Требования финансовых органов являются спорными: порядок регистрации договоров аренды недвижимости, установленный ГК РФ, не должен влиять на возможность учета соответствующих расходов для налогообложения прибыли, поскольку налоговое законодательство не содержит такого условия признания арендных платежей, как государственная регистрация договора аренды, и не ставит возможность учета расходов по аренде в зависимость от наличия государственной регистрации договора (Определение ВАС РФ от 15.10.2007 № 12342/07). А с 01.06.2015г. Гражданский кодекс прямо предусматривает, что договор, подлежащий государственной регистрации, считается заключенным с момента его регистрации не для его сторон, а для третьих лиц. А это значит, что стороны связаны положениями такого договора уже с момента его подписания.

Если договор заключается на срок менее года, то его государственная регистрация не требуется. Если договор аренды недвижимости, заключенный на срок менее года, пролонгируется на срок менее года, он также не требует государственной регистрации (п. 10 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 16.02.2001 N 59).

Прекращение договора аренды подтверждается только возвратом имущества. Если акта о возврате имущества нет, то, несмотря на истечение срока аренды, договор признается действующим в части внесения платы за пользование имуществом. Поэтому если по завершении срока действия договора арендатор не возвратил арендованное имущество, арендодатель вправе потребовать внесения арендной платы за все время просрочки. Кроме того, если срок действия договора аренды истек, но арендатор продолжает фактически пользоваться имуществом при отсутствии возражений со стороны арендодателя, то договор считается возобновленным (п.2 ст.621 ГК РФ). Следовательно, у арендатора такие расходы учитываются для налога на прибыль. Их документальным подтверждением является акт, по которому имущество передавалось арендатору, а также требование (счет) арендодателя.

### **4. НДС по договорам аренды: начисления и вычеты**

#### **Объект обложения и налоговая база**

Сдача в аренду недвижимого имущества, находящегося на территории России, облагается НДС.

При этом до 2014 года считалось, что если в договоре определена лишь плата за пользование имуществом, то арендодатель обязан предъявить своему контрагенту НДС сверх основной цены (п. 15 Информационного письма Президиума ВАС от 24.01.2000 N 51, Определение ВАС России от 10.02.10 № ВАС-1414/10). Пленумом ВАС РФ от 30.05.2014г. № 33 сформулирована иная позиция: если в договоре нет прямого указания на то, что установленная в нем цена не включает в себя сумму НДС и иное не следует из прочих условий договора, то можно считать, что НДС включен в стоимость договора и, следовательно, предъявляемая сумма налога должна выделяться из указанной в договоре цены по ставке 18/118.

Если арендодатель, помимо предоставления в пользование зданий или помещений, оказывает арендатору услуги по их обслуживанию или эксплуатации, то исчисление НДС и составление счетов-фактур должно производиться применительно к каждому виду услуг.

Так, в случае, когда арендодатель оказывает арендатору посреднические услуги по приобретению коммунальных услуг (в том числе, на основании отдельного посреднического договора), то с вознаграждения от посреднических услуг арендодатель должен рассчитать НДС дополнительно, в

соответствии со статьей 156 НК РФ. При этом арендатор вправе в общеустановленном порядке применить налоговые вычеты по приобретенным коммунальным услугам.

Долгое время многочисленные споры вызывала необходимость начисления арендодателем НДС на сумму денежных средств, получаемых от арендатора в виде страхового возвратного депозита (обеспечительного платежа). Под возвратным депозитом понимают сумму, которую арендатор перечисляет на счет арендодателя и из которой погашается долг в случае нарушения арендатором условий договора аренды, в частности, если арендатор допускает просрочку оплаты. По мнению Минфина России, средства возвратного депозита подлежат включению в налоговую базу по НДС, так как приравниваются к авансу за услуги (письма Минфина России от 12.01.2011 № 03-07-11/09, от 21.09.2009 № 03-07-11/238 и др.). Причем эта позиция поддерживалась и Высшим арбитражным судом, даже при условии последующего возврата залога арендатору (определения ВАС от 23.04.2013г. № ВАС-4752/13, от 23.04.2013г. № ВАС-4734/13, от 23.04.13 № ВАС-4758/13). Однако Верховный суд России вынес иное решение: если обеспечительный платеж не входит и не засчитывается в цену основного договора, а подлежит в полном объеме возврату, то он не должен включаться в базу по НДС (определение ВС РФ от 11.11.2014 №306-КГ14-2064). При этом если на основании дополнительного соглашения в последующем данный обеспечительный платеж засчитывается в качестве оплаты, то НДС необходимо начислить в периоде зачета задатка в счет оплаты.

С 01.06.2015г. обеспечительный платеж признается Гражданским кодексом в качестве способа, гарантирующего исполнение обязательств (ст. 329, 381.1 ГК РФ, Федеральный закон от 08.03.2015 №42-ФЗ). Данный платеж засчитывается в счет исполнения соответствующего обязательства при наступлении предусмотренных договором обстоятельств, например, в случае повреждения арендованного имущества. В случае, когда такие обстоятельства в установленный срок не возникают, обеспечительный платеж подлежит возврату, если иное не предусмотрено соглашением сторон. Если же договор предусматривает зачет обеспечительного платежа в счет оплаты реализуемых товаров (работ, услуг), не освобождаемых от обложения НДС, то полученную сумму арендодатель должен включить в налоговую базу по НДС (письмо Минфина России от 03.11.2015 г. N 03-03-06/2/63360). Поэтому для исключения споров о необходимости начисления арендодателем НДС с суммы обеспечительного платежа, в договоре следует указать, подлежит ли эта сумма зачету в счет оплаты аренды, и на какую дату (например, на дату внесения арендной платы за последний месяц).

Если по договору аренды размер арендной платы установлен в условных единицах, то при получении авансового платежа арендодатель начисляет НДС исходя из полученной суммы. На расчетную дату, установленную договором для признания оказанных услуг по аренде, стоимость аренды за прошедший период (месяц, квартал) определяется в рублях, включая оплаченную и неоплаченную части. При этом пересчитывается в рубли по курсу, указанному в договоре, только неоплаченная часть аренды (письма Минфина России от 23.12.2015 №03-07-11/75467, от 17.01.2012 № 03-07-11/13). Исходя из данной оценки, арендодатель признает выручку от аренды, начисляет НДС «с отгрузки» и составляет счет-фактуру. При полной предоплате стоимость аренды без учета НДС указывается в рублях исходя из размера полученной предоплаты без перерасчета на дату отгрузки (письмо Минфина России от 02.02.2012 N 03-07-11/28). Курсовые разницы, возникающие при доплате, учитываются в составе внереализационных доходов или расходов у сторон договора.

При изменении по согласованию сторон стоимости арендных платежей за прошедший период арендодатель должен составить корректировочный счет-фактуру. Если изменения произошли из-за арифметических или технических ошибок, составляется исправительный счет-фактура.

### **Переносы вычетов НДС по арендной плате**

При получении от арендодателя счета-фактуры на перечисленную в предыдущем квартале арендную плату после окончания данного квартала, но до установленного срока представления декларации (25-го числа следующего месяца включительно), заявить вычет налога можно на выбор - либо в предыдущем, либо в текущем квартале (п. 1.1 ст. 172 НК РФ, письмо Минфина России от 02.02.2016 г. N 03-07-11/4712).

Кроме того, вычет НДС по аренде можно перенести на последующие налоговые периоды. В соответствии со статьей 172 НК РФ вычеты могут быть отражены в декларации за любой из последующих налоговых периодов в течение трех лет после принятия на учет товаров (работ, услуг, имущественных прав). Следует обратить внимание на точку отсчета трехлетнего периода: это дата оприходования товара (работы, услуги). То есть НДС, предъявленный арендодателем, арендатор вправе принять к вычету в течение 3 лет с того периода, к которому относятся соответствующие расходы по аренде. Это касается и ситуаций, когда в последующем арендодатель выставляет исправленный или

корректировочный счет-фактуру: крайний срок применения по ним вычета отсчитывается по-прежнему с даты соответствующих арендных расходов.

Согласно разъяснениям Минфина России (письма Минфина от 12.05.2015 г. N 03-07-11/27161, от 06.08.2015 г. N 03-07-11/45515), НДС может быть предъявлен к вычету не позднее налогового периода, в котором истекает трехлетний срок, исчисляемый с момента принятия товаров к учету. При этом декларацию с вычетами нужно подать, пока трехлетний срок не истек (определение КС РФ от 24.03.2015 № 540-О). То есть срок вычета НДС по аренде за 1 квартал 2016 года истекает 1 апреля 2019 года.

При этом вычет на основании одного счета-фактуры может применяться частями в разных налоговых периодах, это не противоречит нормам Кодекса (письмо Минфина от 09.04.2015 №03-07-11/20293).

#### **Обязанности налогового агента при аренде государственного имущества**

Организация становится налоговым агентом по НДС при аренде государственного или муниципального имущества (ст. 161 НК РФ):

- непосредственно у органов государственной власти и управления или органов местного самоуправления (то есть непосредственно у представителей Госкомимущества);
- при заключении трехстороннего договора аренды между арендатором, балансодержателем (не относящимся к органам государственной власти или местного самоуправления) и органом государственной власти или уполномоченным им лицом (комитетом по управлению имуществом).

В этих случаях арендатор обязан исчислить, удержать и перечислить сумму НДС с арендной платы в бюджет, даже если он не является налогоплательщиком НДС, например, применяет спецрежим.

Вместе с тем если арендодателем является не орган государственной власти, а государственное унитарное предприятие или учреждение, за которым данное имущество закреплено на праве оперативного управления (государственное бюджетное или автономное учреждение), то счета-фактуры выставляются арендодателем в обычном порядке. Сумма НДС включается в арендную плату, и налог платит учреждение, на балансе которого стоит это имущество.

В соответствии с НК РФ налоговый агент должен удержать НДС с аренды госимущества по ставке 18/118. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту.

Если налоговый агент является плательщиком НДС, а арендованный объект используется им для деятельности, облагаемой данным налогом, то счет-фактура регистрируется в Книге покупок в части арендной платы (и соответствующей суммы НДС) за прошедший месяц, но при условии, что удержанная сумма фактически перечислена в бюджет.

При аренде государственного или муниципального имущества налоговый агент должен перечислить удержанную сумму налога в бюджет до 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом, в котором перечислена арендная плата. В этой части не действуют положения главы 21 НК РФ о возможности постепенного ежемесячного перечисления в бюджет суммы налога за прошедший налоговый период (квартал).

Налоговые агенты, не являющиеся налогоплательщиками НДС (спецрежимники) или освобожденные от обязанностей плательщиков НДС по статье 145 НК, могут подавать декларацию по НДС (раздел 1 с прочерками и раздел 2 Декларации) в любой форме, если при этом они одновременно не выступают в роли комиссионеров, агентов, застройщиков, экспедиторов или не выставляют по просьбе контрагентов счета-фактуры с НДС. В противном случае, с 2015 года декларация подается обязательно в электронной форме.

#### **5. Условия признания доходов и расходов по аренде для налогообложения прибыли**

Документальным подтверждением доходов и расходов по аренде являются договор аренды, заключенный в соответствии с ГК РФ, акт приемки-передачи имущества и платежные документы. При этом ежемесячно составлять акт оказанных услуг по договору аренды для подтверждения доходов и расходов не нужно (письма Минфина России от 17.10.11 № 16-15/100085, от 16.11.2011 N 03-03-06/1/763).

Основной документ, подтверждающий фактическое исполнение арендодателем обязательств по передаче имущества и исполнение обязательств арендатора по принятию данного имущества в аренду, - акт приема-передачи. Необходимость составления такого документа предусматривается Налоговым кодексом (ст. 252 НК РФ). С точки зрения гражданского законодательства (ст. 655 ГК РФ), после составления и подписания акта приема-передачи обязательство арендодателя передать имущество

арендатору считается исполненным. Передаточный акт (или иной документ о передаче) подписывается обеими сторонами.

Стороны договора аренды должны обратить особое внимание на правильность составления такого документа. Типовой формы акта приема-передачи объекта аренды нет. Поскольку в законе «О бухгалтерском учете» (Федеральный закон от 06.12.2011г. № 402-ФЗ) отсутствует требование обязательного применения унифицированных форм первичной учетной документации, можно воспользоваться бланком акта приема-передачи ОС-1 или ОС-1а либо составить акт в произвольной форме. При этом в первичном документе должны быть обязательные реквизиты, установленные статьей 9 закона «О бухгалтерском учете»: наименование; дата составления; наименование экономического субъекта, составившего документ; содержание факта хозяйственной жизни; величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения; наименование должности лица, совершившего сделку, операцию и ответственного за правильность ее оформления, либо наименование должности лица, ответственного за правильность оформления свершившегося события; подписи вышеназванных лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации.

Все формы первичных документов должен утвердить руководитель организации в приказе об учетной политике. При исправлении документа необходимо поставить не только подпись сотрудника, составившего документ, но и ее расшифровку.

Исходя из положений Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете", печать не является обязательным реквизитом первичного учетного документа. Но данный реквизит может быть предусмотрен формой первичного учетного документа, утвержденной руководителем экономического субъекта (письмо Минфина от 06.08.2015 г. № 03-01-10/45390).

Правильно оформленные первичные учетные документы на бумажном носителе и в электронном виде с использованием электронной подписи имеют равную юридическую силу, поэтому могут быть использованы как в налоговом, так и бухгалтерском учете (письмо Минфина России от 05.05.2015 N 07-01-06/25701, письмо ФНС России от 05.10.2011 № ЕД-4-3/16368). При этом для целей бухучета и налогообложения электронные документы можно заверять любым видом электронной подписи (в том числе простой или усиленной неквалифицированной подписью), если с контрагентом подписано соглашение об обмене первичными документами с помощью таких подписей.

В зависимости от существенности выручки от сдачи имущества в аренду, она может признаваться у арендодателя в составе доходов от реализации услуг или внереализационных доходов. Согласно пп. 3 п. 4 ст. 271 НК РФ доходы арендодателя от сдачи имущества в аренду признаются на одну из возможных дат, установленных учетной политикой:

- 1) дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров;
- 2) дата предъявления арендатору документов, служащих основанием для расчетов;
- 3) последний день отчетного (налогового) периода.

Чтобы арендатор мог признать расходы на аренду для налогообложения прибыли, они должны соответствовать критериям, установленным ст. 252 НК РФ: экономическая оправданность, направленность на получение дохода и документальное подтверждение.

Если арендная плата перечисляется один раз в год, то расходы для налогообложения необходимо распределить и признавать в соответствующем объеме ежемесячно (письмо Минфина России от 18.01.2016 N 03-03-06/1/1123). Платежи за арендуемое имущество включаются в состав прочих расходов.

Необходимо иметь в виду, что с 1 июня 2015г. в соответствии с новой статьей 317.1 Гражданского кодекса кредитор по денежному обязательству вправе получить с должника проценты за все время пользования денежными средствами, если иное не установлено договором. При отсутствии в договоре условия о размере процентов, они определяются исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей в соответствующие периоды (законные проценты). С 1 января 2016 года ставка рефинансирования Центрального банка приравнивается к ключевой (Указание Центрального банка РФ от 11.12.2015г.).

Поэтому после 1 июня 2015 года привычное условие договора «внесение арендной платы не позднее 10-го числа месяца, следующего за оплачиваемым» может повлечь начисление законных процентов, так как обязательство по внесению арендной платы является денежным, а арендатор оплачивает пользование имуществом не сразу, а только спустя определенный срок. Причем, по мнению Минфина России (письма от 09.12.2015 г. N 03-03-РЗ/67486, от 22.09.2015 г. № 03-03-06/1/54179, от 17.09.2015г. №03-03-06/1/53354), с учетом данных норм Гражданского кодекса арендодатель должен включить

законные проценты в доходы для налога на прибыль, если иное не предусмотрено договором. А в случае отказа арендодателя от получения законных процентов, списанная путем прощения долга задолженность подлежит включению в состав внереализационных доходов арендатора.

Чтобы исключить риски доначисления налогооблагаемого дохода арендодателя за счет таких процентов, в договоре следует указать, что правила статьи 317.1 ГК РФ к обязательству по внесению арендной платы не применяются.

Следует иметь в виду, что положения ГК РФ в редакции данных изменений не применяются к правам и обязанностям, возникшим из договоров, заключенных до дня вступления его в силу, т.е. до 1 июня 2015 года (п. 83 постановления Пленума ВС от 24.03.2016г. № 7). Поэтому если договор заключен до 1 июня 2015 года, а долг возник после 1 июня, то законные проценты начисляться не должны.

## **6. Коммунальные расходы по арендованному объекту**

Для того чтобы нормально эксплуатировать помещения, арендаторы пользуются коммунальными услугами (электроэнергией, холодной и горячей водой, теплом, газом), перечень которых должен устанавливаться в каждом конкретном случае в договоре аренды. Расходы арендатора на потребление электроэнергии и других коммунальных услуг, услуг связи, а также услуг по охране и уборке арендуемых помещений учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, при условии, что обязанность арендатора возместить эти платежи арендодателю предусмотрена договором аренды (ст. 614 ГК РФ).

Арендатор по согласованию с арендодателем может оплачивать «коммуналку» либо в составе арендной платы, либо отдельно от нее. При этом встречаются 4 варианта оформления отношений:

### **1. Коммунальные расходы – фиксированная часть арендной платы**

При таком варианте в договоре аренды указывается общая сумма арендной платы без выделения коммунальных платежей. Например, предусматривается, что ежемесячная арендная плата составляет такую-то сумму и включает стоимость водоснабжения, отопления, электроэнергии. В этом случае вся сумма арендной платы является оплатой услуг арендодателя по предоставлению имущества в аренду.

Поэтому **арендодатель** на всю сумму арендной платы начисляет НДС и выставляет арендатору счет-фактуру; принимает к вычету НДС на основании выставленных ему снабжающими организациями счетов-фактур; включает коммунальные платежи (без учета НДС) в части услуг, потребленных им самим, в состав материальных расходов, а в части услуг, потребленных арендатором, - в состав прочих расходов (пп. 5, 6 п. 1 ст. 254, пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

**Арендатор**, получив от арендодателя счет и счет-фактуру, включает всю сумму арендной платы в состав прочих расходов; принимает к вычету НДС по всей арендной плате на основании счета-фактуры арендодателя.

### **2. Арендная плата – фиксированная, «коммуналка» - переменная часть арендной платы**

При таком способе размер арендной платы в договоре складывается из двух частей:

- фиксированный (основной) платеж (плата за площадь арендуемых помещений);
- переменный (дополнительный) платеж (расходы на коммунальные услуги, определяемые на основании счета, выставяемого арендодателем, с приложением копий счетов коммунальных служб).

При использовании данного способа переменная часть, т.е. стоимость коммунальных услуг, может изменяться каждый месяц в зависимости от изменения тарифов или величины потребляемых услуг, что исключает экономические потери как у арендодателя, так и у арендатора.

Если условиями договора аренды определено, что арендная плата состоит из основной части (исходя из площади и качества арендуемого помещения) и дополнительной части (эквивалентной сумме коммунальных платежей, а также расходов на услуги связи, на охрану, уборку и проч.), то вся сумма арендной платы является оплатой арендодателю услуг по предоставлению в аренду нежилых помещений и облагается НДС.

В бухгалтерском учете арендатора в этом случае коммунальные расходы отражаются как часть арендной платы.

Для признания расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль в договоре аренды следует определить порядок расчета возмещаемых арендатором сумм и подтвердить расходы документами (в частности, счетами, выставленными арендодателю энергоснабжающей организацией или оператором связи и отражающими фактическую поставку энергии (воды) или оказание услуг телефонной связи).

Таким образом, **Арендодатель** на всю сумму арендной платы начисляет НДС и выставляет арендатору счет-фактуру с выделением отдельной строкой суммы коммунальных платежей; принимает к вычету НДС на основании выставленных ему снабжающими организациями счетов-фактур; включает коммунальные платежи (без учета НДС) в части услуг, потребленных им самим, в состав материальных расходов, а в части услуг, потребленных арендатором, - в состав прочих расходов (пп. 5, 6 п. 1 ст. 254, пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ).

**Арендатор**, получив от арендодателя счет-фактуру, включает всю сумму арендной платы в состав прочих расходов; принимает к вычету НДС по всей арендной плате на основании счета-фактуры арендодателя.

### **3. Приобретение коммунальных услуг по агентским соглашениям**

Расчеты между арендодателем и арендатором за коммунальные услуги нередко производятся на основании посреднических договоров, в частности, договора комиссии или агентского соглашения (ст. ст. 990, 1005 ГК РФ). Условие о посреднических отношениях между сторонами можно включить и в договор аренды.

В данном случае арендодатель, заключив с коммунальными службами соответствующие договоры, приобретает у них энергию, воду, газ (т.е. коммунальные услуги), которые передает арендатору. В свою очередь, получив от арендатора денежные средства за коммунальные услуги, он передает их коммунальным службам. Таким образом, арендодатель выступает посредником (комиссионером, агентом) в расчетах между коммунальными службами и арендатором.

Следует подчеркнуть, что договор с коммунальными службами должен заключаться после агентского договора: сделка, совершенная до заключения договора комиссии, не может быть признана заключенной во исполнение поручения комитента (п. 6 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85). В случае не признания отношений агентскими налоговая инспекция будет квалифицировать все средства, поступающие арендодателю от арендатора (включая компенсацию коммунальных платежей), как доход, облагаемый налогом.

Агент обязан представлять принципалу отчеты о выполнении его поручений с приложением первичных документов, подтверждающих произведенные в пользу принципала расходы.

**Арендодатель** выставляет арендатору счет на оплату коммунальных услуг и составляет отчет, указывая в нем сумму агентского вознаграждения. После этого арендодатель учитывает в составе своих доходов только агентское вознаграждение (стоимость коммунальных услуг, потребленных арендатором, в налоговую базу по НДС не включается); начисляет НДС на сумму агентского вознаграждения и предъявляет его к уплате арендатору по отдельному счету-фактуре; учитывает в составе материальных расходов стоимость коммунальных услуг (без учета НДС), потребленных им самим; принимает к вычету НДС, предъявленный ему снабжающими организациями, в части, относящейся к услугам, потребленным им самим; перевыставляет арендатору счета-фактуры снабжающих организаций на стоимость коммунальных услуг, потребленных арендатором, с отражением показателей из счетов-фактур коммунальных служб.

Арендодатель, как посредник, имеет право при приобретении коммунальных услуг у нескольких продавцов указывать в одном счете-фактуре реквизиты, касающиеся нескольких продавцов: по строкам - через точку с запятой, а в графах - в отдельных позициях (постановление Правительства РФ от 26.12.2011г. № 1137).

В свою очередь **арендатор** учитывает в составе материальных расходов сумму потребленных им коммунальных услуг (без учета НДС) на основании счета, выставленного ему арендодателем; принимает к вычету НДС в части, приходящейся на потребленные им коммунальные услуги, на основании счетов-фактур, перевыставленных ему арендодателем; сумму агентского вознаграждения учитывает в расходах, а НДС по нему принимает к вычету.

### **4. Коммунальные расходы «возмещаются» арендодателю**

Нередко непосредственно в договоре аренды или на основе отдельного договора устанавливается условие о компенсации арендодателю коммунальных платежей (договор о возмещении затрат по оплате коммунальных платежей, или договор об оплате коммунальных услуг, или соглашение об участии в расходах по оплате коммунальных платежей и т.п.). Следует учитывать, что такие договоры нельзя квалифицировать как договоры поставки электроэнергии (тепловой энергии, воды, газа), поскольку арендодатель не является энергоснабжающей организацией. Постановлением ВАС РФ от 08.12.1998 № 5905/98 указано, что в данном случае абонентом является лицо, на балансе которого числится объект, потребляющий энергию. В п. 22 информационного письма ВАС РФ от 11.01.2002 N 66 "Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой" указано, что такое соглашение нельзя

квалифицировать как договор поставки коммунальных услуг (электро-, теплоэнергии и другое), поскольку арендодатель не является поставщиком коммунальных услуг. Соответственно, следует считать, что в данном случае не происходит и реализации.

По мнению налоговых органов, при получении денежных средств, перечисленных арендатором арендодателю в целях компенсации расходов по оплате коммунальных услуг, объекта налогообложения НДС не возникает, поскольку арендодатель не реализует данные услуги. В этом случае арендодатель не должен выставлять арендатору счет-фактуру. При этом у **арендодателя** не принимается к вычету НДС по электроэнергии в части, потребленной арендатором, поскольку эта часть электроэнергии используется в операциях, не облагаемых налогом (письма Минфина от 31.12.2008 № 03-07-11/392, от 27.12.2007 № 03-03-06/1/895 и др.). А **арендатор** компенсирует арендодателю расходы на электроэнергию без права на вычет НДС (в связи с отсутствием соответствующих счетов-фактур), при этом в расходах по прибыли данные расходы учесть тоже нельзя (письма Минфина от 31.12.2008 № 03-07-11/392, от 14.05.2008 N 03-03-06/2/51 и др.).

Многие суды придерживаются той же точки зрения: арендодатель не вправе выставлять счета-фактуры на коммунально-бытовые услуги. И даже если он их выставляет, арендатор вычет применить не может, поскольку арендодатель не является поставщиком таких услуг (Определение ВАС РФ от 29.01.2008 N 18186/07, Постановления ФАС Центрального округа от 23.10.2008 N A36-1323/2007, ФАС Волго-Вятского округа от 14.08.2008 N A17-1404/2007, от 16.06.2008 N A29-4352/2007, ФАС Западно-Сибирского округа от 28.01.2009 N Ф04-7965/2008 и др.).

Вместе с тем есть арбитражная практика в пользу организаций: согласно ст. 545 ГК РФ абонент с согласия энергоснабжающей организации может передавать принятую им энергию через присоединенную сеть другому лицу (субабоненту). При этом абонент выступает перед энергоснабжающей организацией в качестве потребителя энергии, а перед субабонентом - в качестве энергоснабжающей организации. Налогоплательщик в такой ситуации рассматривается в роли субабонента. Поскольку фактическое получение электроэнергии, выставление счетов-фактур и их оплата подтверждены документально, налогоплательщик выполнил предусмотренные гл. 21 НК РФ условия предъявления налогового вычета (Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 N 12664/08, Постановления ФАС Северо-Западного округа от 29.06.2012 N A56-27834/2011, от 30.08.2011 N A56-50275/2010, ФАС Московского округа от 15.02.2011 N КА-А40/11-11, ФАС Поволжского округа от 02.03.2010 N A55-12842/2009 и др.). При этом возмещение арендатором коммунальных платежей арендодателю является доходом арендодателя (письма Минфина России от 16.07.2009 N 03-11-06/2/130, от 05.09.2007 N 03-11-05/215, от 15.08.2006 N 03-11-04/2/166, письмо УФНС России по г. Москве от 17.11.2009 N 20-14/2/120232, письмо УМНС по г. Москве от 03.06.2004 N 21-09/37344).

## **7. Расходы на страхование объекта аренды**

Для целей налогообложения учитываются (ст. 263 НК РФ) затраты на обязательное страхование, а также на добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных).

Затраты по обязательным видам страхования включаются для налогообложения в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций, по добровольным видам страхования - в размере фактических затрат. Поэтому арендатор может отразить в расходах для налогообложения прибыли взносы на добровольное страхование арендованных помещений (письма Минфина России от 03.11.09 № 03-03-06/1/724, от 30.01.08 № 03-03-06/2/9).

Для целей бухгалтерского учета ограничений по составу расходов на страхование не установлено, что приводит в ряде случаев к образованию постоянных налогооблагаемых разниц.

Расходы на добровольное и обязательное страхование признаются при расчете налоговой базы в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора организацией перечислены (выданы из кассы) денежные средства на оплату страховых взносов. При этом по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, затраты на добровольное и обязательное страхование включаются в расходы равномерно (п. 6 ст. 272 НК РФ):

- в течение срока действия договора, пропорционально количеству календарных дней в отчетном периоде - если организация платит страховые взносы разовым платежом;
- в течение срока, за который уплачена часть страховой премии (год, полугодие, квартал, месяц), пропорционально количеству календарных дней в отчетном периоде - если организация платит страховые взносы в рассрочку.

Следует обратить внимание, что для целей налогообложения прибыли нельзя признать в составе расходов сумму уплаченной страховой премии, не подлежащей возврату в связи с досрочным расторжением договора страхования, так как эти затраты не являются экономически обоснованными (п. 1 ст. 252 НК РФ).

## **8. Текущий и капитальный ремонт арендованного имущества**

По общему правилу (ст. 616 ГК РФ) обязанность по проведению капитального ремонта возлагается **на арендодателя**, при этом **арендатор** обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, проводить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества. Однако общее правило применяется только в том случае, если иное не установлено договором аренды. Следовательно, арендатор и арендодатель вправе самостоятельно определить порядок проведения всех видов ремонта в договоре.

Однако следует обратить внимание на разграничение работ между ремонтом и реконструкцией (модернизацией). Расходы на реконструкцию или модернизацию арендованного имущества признаются неотделимыми улучшениями. При этом НК РФ даны только общие нормы о том, что считать достройкой, реконструкцией, модернизацией и техническим перевооружением объекта основных средств (п.2 ст. 257). Квалификация работ в целях налогообложения прибыли в качестве текущих (ремонт) и капитальных (модернизация, реконструкция) отсутствует. По общим нормам

- ремонт - это устранение неисправностей объекта, замена его изношенных элементов на новые;
- реконструкция, модернизация - это работы, направленные на изменение технологического или служебного назначения объекта основных средств, его переустройство, связанное с повышением технико-экономических показателей в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Для классификации работ в качестве текущих и капитальных целесообразно использовать следующие документы (письма Минфина России от 24.03.2010 N 03-11-06/2/41, от 23.11.2006 N 03-03-04/1/794):

- Положение о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13-14.2000 (утверждено постановлением Госстроя СССР от 29.12.73 № 279);
- ведомственные строительные нормативы (ВСН) № 58-88 (Р) «Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения» (утверждены приказом Госкомархитектуры при Госстрое СССР от 23.11.88 № 312);
- письмо Минфина СССР от 29.05.84 № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий».

В соответствии с п. 16 Письма Госкомстата России от 09.04.2001 N МС-1-23/1480 под расходами на проведение ремонта подразумевается стоимость работ по поддержанию объектов основных средств в рабочем состоянии в течение срока их полезного использования без улучшения первоначальных показателей.

Так, замена окон и дверей относится именно к ремонтным работам. Об этом свидетельствуют нормативные документы по строительству, в частности, приложение 7 к ВСН 58-88(Р) и приложения 3, 8 к МДС 13-14.2000 (письмо Минфина России от 23.11.06 № 03-03-04/1/794).

Подтверждением того, что работы заключались именно в восстановлении работоспособности основных средств, может быть дефектная ведомость (постановление Президиума ВАС от 17.08.99 № 1965/99), заключение эксперта о недостатках, которые нужно устранить (постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 05.10.05 № Ф04-6994/2005 (15567-А46-33)).

Работы, связанные с установкой на оборудование устройств для обеспечения безопасности эксплуатации, являются ремонтом, а не модернизацией, поэтому расходы списывают одновременно (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 08.07.10 № А27-17930/2009).

В целях налогообложения не важно, какой ремонт производился - текущий или капитальный. В любом случае затраты уменьшают налогооблагаемую прибыль (включаются в прочие расходы на основании ст. 260 НК РФ) в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены.

По периодическим дорогостоящим ремонтам организация вправе создавать резерв под предстоящие расходы. Для формирования резерва предстоящих расходов на ремонт (ст. 324 НК РФ) организация должна определить предельную сумму отчислений в резерв, исходя из периодичности осуществления ремонта объекта, частоты замены его элементов (узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости

ремонта. При этом предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

## **9. Капитальные вложения в арендованное имущество**

В течение срока аренды арендатор может производить улучшения арендованного имущества. Расходы, которые арендатор понес в связи с осуществлением подобных улучшений, учитываются им в составе капитальных вложений и отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Гражданский кодекс РФ различает два вида улучшений арендуемого имущества: неотделимые и отделимые (ст. 623 ГК РФ).

**Улучшение признается отделимым**, если оно отделяется от имущества без вреда для его назначения и целостности. Отделимые улучшения, произведенные арендатором, являются его собственностью и остаются у него при возврате арендованного имущества. Согласия арендодателя в данном случае не требуется. Вместе с тем стороны могут предусмотреть в договоре аренды и иной порядок.

В налоговом учете отделимые улучшения арендованного имущества, так же, как и в бухгалтерском, классифицируются как амортизируемое имущество, если затраты на такие улучшения превышают установленный лимит стоимости (до 31.12.2015г. - 40 тыс. руб., с 01.01.2016г. - 100 тыс.руб.), а срок их полезного использования более 12 месяцев. При этом норма амортизации по этим объектам определяется исходя из срока их полезного использования в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1.

Если стоимость отделимых улучшений менее 100 тыс.руб. (до 2016г.- менее 40 тыс.руб.), то арендатор может учесть их стоимость в составе налоговых расходов единовременно в момент ввода в эксплуатацию на основании пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ.

**Неотделимыми** считаются улучшения, которые нельзя отделить от арендованного имущества без вреда для него. Такие изменения требуют согласия арендодателя. Арендатор имеет право на возмещение стоимости неотделимых улучшений, только если они согласованы с арендодателем (п. 2 ст. 623 ГК РФ). Между тем в договоре может быть предусмотрено, что арендодатель не возмещает стоимость улучшений.

Для каждой из сторон договора аренды порядок отражения в учете стоимости неотделимых улучшений объекта аренды зависит от того, получено ли согласие арендодателя на осуществление такого рода улучшений и будет ли арендодатель возмещать арендатору понесенные расходы.

### **Учет расходов на неотделимые улучшения для налога на прибыль**

#### Условия амортизации неотделимых улучшений

В гл. 25 НК РФ (п. 1 ст. 256) есть нормы, дающие возможность арендатору амортизировать в целях налогообложения прибыли произведенные им неотделимые улучшения арендованного имущества, которые произведены с согласия арендодателя.

Неотделимые улучшения арендованного имущества амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды в следующем порядке (п. 1 ст. 258 НК РФ):

- капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем в общеустановленном порядке с 1-го числа месяца, следующего за вводом имущества в эксплуатацию;
- капитальные вложения, стоимость которых арендатору арендодателем не возмещается, амортизируются арендатором. Ежемесячная сумма амортизации рассчитывается исходя из срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификатором основных средств, утвержденным Правительством РФ. При этом начисление амортизации начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, и продолжается только в течение срока действия договора аренды.

#### Норма амортизации

Суммы амортизации по неотделимым улучшениям определяются в соответствии со сроком полезного использования не самого основного средства, а капитального вложения, если этот срок можно установить в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 N 1. Если же капитальное вложение в Классификации не упомянуто, сумма амортизации рассчитывается арендатором исходя из срока полезного использования самого арендованного основного средства.

### Метод амортизации

Амортизацию по произведенным неотделимым улучшениям в налоговом учете можно начислять любым способом. При этом нужно помнить о том, что нелинейный метод начисления амортизации не может быть применен к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в восьмую - десятую амортизационные группы (п. 3 ст. 259 НК РФ). Поэтому капитальные вложения в арендованное имущество, которое относится к восьмой - десятой амортизационным группам, можно амортизировать только линейным способом.

По мнению налоговых органов, применение амортизационной премии для неотделимых улучшений в арендованное имущество не предусмотрено, поскольку для капитальных вложений в арендованные объекты статьей 258 НК РФ установлен особый порядок начисления амортизации (письма Минфина России от 09.02.2009 г. № 03-03-06/2/18, от 12.10.2011 N 03-03-06/1/663). Однако Верховный суд признал возможность использования арендатором амортизационной премии в случае, когда арендодатель не компенсирует произведенные капитальные вложения, поскольку Налоговый кодекс не связывает возможность использования премии с тем, у кого на балансе учитываются активы (определение Верховного суда РФ от 09.09.14 № 305-КГ14-1382).

### Период амортизации

Возможность продолжать амортизировать неотделимые улучшения после окончания срока аренды, установленного исходным договором, регламентируется нормами ГК РФ, определяющими срок договора аренды и порядок его регистрации.

Договоры аренды, заключенные на 11 месяцев, весьма распространены на практике, поскольку не требуют государственной регистрации. Когда срок договора истекает, используются следующие варианты продления:

- заключается новый договор с тем же сроком;
- арендатор с согласия арендодателя продолжает пользоваться имуществом, а договор возобновляется на неопределенный срок;
- первоначальный договор пролонгируется на тот же срок и на прежних условиях.

Правовые последствия во всех случаях одинаковы - арендные отношения продолжают после окончания срока действия первоначального договора. А вот налоговые последствия различны.

Если стороны перезаключают договор аренды, то прежний прекращает свое действие и начинает действовать новый договор. А это значит, что арендатор теряет право амортизировать улучшения, произведенные им в рамках старого договора аренды, прекратившего свое действие

Если же договор пролонгирован или содержит условие об «автоматической» пролонгации, то арендатор вправе продолжать амортизацию неотделимых улучшений (письма Минфина России от 03.05.2011 N 03-03-06/2/75, от 20.10.2009 № 03-03-06/1/677).

### **НДС при передаче неотделимых улучшений арендодателю**

До недавнего времени вопрос о начислении НДС при передаче неотделимых улучшений арендодателю являлся спорным.

По мнению налоговых и финансовых органов, передача неотделимых улучшений - это безвозмездная передача результатов работ, поэтому арендатор должен начислить с их стоимости НДС (письма ФНС России от 19.04.2010 № ШС-37-3/11, Минфина России от 24.01.13 № 03-07-05/01, от 31.12.2009 № 03-07-11/341).

Но арбитражные суды в ряде случаев признавали, что неотделимые улучшения арендованного имущества изначально являются собственностью арендодателя (ст. 623 ГК РФ), поэтому при передаче нет самостоятельного объекта реализации (ст. 39 НК РФ). А если нет реализации, то нет и объекта налогообложения НДС (постановление ФАС Северо-Западного округа от 20.05.2010 № А56-66260/2009). Однако Верховный суд указал: если арендодатель не компенсирует затраты арендатора по неотделимым улучшениям, то их безвозмездная передача признается реализацией. Поэтому арендатор должен начислить НДС при возврате имущества арендодателю по окончании срока действия договора аренды (определение ВС РФ от 15.07.15 № 306-КГ15-7133).

В случае компенсации арендодателем произведенных капитальных вложений соответствующие неотделимые улучшения должны считаться переданными оплатившему их арендодателю. При этом принятые ранее арендатором к вычету суммы налога предъявляются им арендодателю. В свою очередь арендодатель как собственник объекта, принявший на себя бремя капитальных вложений, предъявленные арендатором суммы налога может либо принять к вычету, либо – при невыполнении

условий для вычетов, установленных статьей 171 НК, включить в расходы для налога на прибыль. (п. 26 Постановления Пленума ВАС от 30.05.2014г. № 33).

### **Налог на имущество по неотделимым улучшениям**

Капитальные вложения в арендованное имущество арендатор отражает в бухгалтерском учете в составе основных средств с момента подписания приемки законченного строительством объекта и до момента передачи неотделимых улучшений арендодателю в рамках договора аренды. Следовательно, неотделимые улучшения в арендованное имущество облагаются у арендатора налогом на имущество организаций.

С 01.01.2015г. объекты, включенные в первую или во вторую амортизационную группу в соответствии с Классификацией основных средств, исключаются из объектов обложения. А в отношении движимого имущества, принятого на учет в качестве основных средств с 1 января 2013 года, предоставляется льгота (освобождение от налогообложения), за исключением основных средств, принятых на учет в результате реорганизации или ликвидации юридических лиц, а также передачи (включая приобретение) имущества между взаимозависимыми лицами.

По мнению Минфина России, капитальные вложения в арендованный объект недвижимости, принятые арендатором в состав основных средств с 1 января 2013 г., подлежат обложению налогом на имущество до их выбытия: на них не распространяется положение об освобождении от данного налога движимых активов, которые организация приняла на учет с 1 января 2013 года (Письма Минфина от 15.04.2013 г. N 03-05-05-01/12447, от 24.05.2013 N 03-05-05-01/18569). Однако есть аргументы и в пользу противоположной точки зрения, которыми можно воспользоваться, если цена вопроса высока. По Гражданскому кодексу недвижимое имущество - это вещь (ст. 130 ГК). Капитальные вложения в улучшение арендованного объекта, которые арендатор учитывает у себя в качестве объекта основных средств (п. 5 ПБУ 6/01; пп. 3, 10 Методических указаний, утв. Приказом Минфина от 13.10.2003 N 91н), - это затраты, которые вещью не являются. А значит, они - не недвижимость и поэтому освобождаются от налогообложения, если приняты арендатором на счет 01 после 01.01.2013 г.

В настоящее время по ряду объектов торговой и офисной недвижимости налог на имущество рассчитывается исходя из кадастровой стоимости. Однако если арендатор производит неотделимые улучшения в арендованное имущество, налог нужно платить исходя из балансовой стоимости таких улучшений, поскольку у капитальных вложений нет собственной кадастровой стоимости. Значит, налоговой базой у арендатора всегда является остаточная стоимость (письма Минфина России от 19.02.2014 № 03-05-05-01/6958, от 01.04.2014 г. N 03-05-05-01/14322).

## **10. Санкции по договорам аренды**

Один из способов, которым может быть обеспечено исполнение договорных обязательств, это неустойка (штраф, пени) (п. 1 ст. 329 ГК РФ). Размер санкций, порядок их расчета и уплаты необходимо отразить либо непосредственно в договоре, либо в дополнительном соглашении к нему.

В ряде случаев санкции предусмотрены законодательством, в частности, это касается санкций за пользование чужими денежными средствами (ст. 395 ГК РФ). В соответствии с данными нормами арендодатель вправе требовать от арендатора уплаты процентов при просрочке внесения арендных платежей. Проценты по статье 395 ГК РФ взимают по день их уплаты кредитором включительно, если закон и договор не предусматривают меньший срок (Обзор судебной практики №3, утв. Президиумом ВС РФ 25.11.2015г.). С 01.06.2015г. размер таких процентов определяется средними ставками банковского процента по вкладам физических лиц, опубликованными в соответствующие периоды времени Банком России. Но договором аренды может быть предусмотрен и иной размер процентов. Если же ставка за соответствующий период не опубликована, применять нужно самую позднюю из опубликованных ставок (Обзор судебной практики ВС РФ N 3 (2015), утвержденный Президиумом ВС РФ 25.11.2015).

Требование кредитора к должнику об уплате неустойки обычно оформляется претензией. Должник может уплатить неустойку добровольно, а при отказе от добровольной уплаты кредитор взыскивает данную санкцию в судебном порядке. Суд имеет право уменьшить размер неустойки, если посчитает его явно несоразмерным последствиям нарушения обязательства (ст. 333 ГК РФ).

По умолчанию неустойка начисляется на всю сумму договора с учетом НДС. Чтобы не возникало разногласий с контрагентами, в договоре следует указать, что штрафные санкции начисляются на всю сумму долга с учетом НДС. Однако стороны могут указать в договоре аренды, что штрафные санкции начисляются на сумму долга без учета НДС. Такой порядок допускается Гражданским кодексом (статьи 330 и 331 ГК РФ).

Включение или не включение арендодателем полученных штрафных санкций в базу для расчета НДС зависит от того, с чем связаны данные санкции. До недавнего времени Минфин России утверждал, что все санкции за несвоевременную оплату облагаются НДС согласно статье 162 НК РФ, как средства, связанные с расчетами по оплате товаров, работ, услуг (письмо Минфина от 14.02.2012 № 03-07-11/41). Однако ВАС РФ имел противоположную точку зрения: штрафы не облагаются НДС, если они связаны не с расчетами по оплате реализованной продукции, а являются наказанием за невыполнение условий договора (постановление ВАС РФ от 05.02.08 №11144/07. С учетом этой позиции мнение Минфина России также изменилось: суммы неустойки как ответственности за просрочку исполнения обязательств, полученные от контрагента по договору, не связаны с оплатой товара в смысле ст. 162 НК РФ, поэтому обложению НДС не подлежат. Однако если полученные продавцами от покупателей суммы по существу не являются неустойкой, обеспечивающей исполнение обязательств по договору, а фактически относятся к элементу ценообразования, то такие суммы увеличивают налоговую базу по НДС (письмо Минфина России от 04.03.2013 N 03-07-15/6333, письмо ФНС России от 03.04.2013 N ЕД-4-3/5875).

В соответствии с утвержденным Порядком ведения счетов-фактур, книг покупок и продаж (п. 18 Постановления Правительства № 1137) при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (выполнением работ, оказанием услуг), получатели данных средств составляют счет-фактуру в одном экземпляре и регистрируют его в книге продаж. Таким образом, арендатор, перечисляющий неустойку (пени) не имеет права на вычет НДС.

При расчете налога на прибыль санкции включаются в состав внереализационных доходов арендодателя и расходов арендатора в том размере, в котором они были признаны должником или подлежат уплате на основании решения суда, вступившего в законную силу (п. 3 ст. 250, ст. 271, ст. 272, ст. 317 НК РФ). Штрафы и пени можно считать признанными должником, если он выполнил хотя бы одно из следующих действий:

- подписал соглашение об уплате неустойки, или акт сверки задолженностей, в котором отражена сумма неустойки, или любой другой документ, в котором указана сумма штрафных санкций и из содержания которого следует, что должник признает эту сумму санкций (например, акт взаимозачета);
- уплатил сумму штрафных санкций;
- направил от своего имени письмо, извещение или иной документ, подтверждающий факт нарушения обязательств и позволяющий определить сумму санкций (например, письмо с просьбой об отсрочке или рассрочке уплаты штрафных санкций).

Документом, свидетельствующим о признании должником обязанности по уплате штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, может являться двусторонний акт, подписанный сторонами (соглашение о расторжении договора, акт сверки и т.п.), письмо должника или иной документ, подтверждающий факт нарушения обязательства, позволяющий определить размер суммы, признанной должником. Кроме того, самостоятельным основанием, свидетельствующим о признании должником данной обязанности, является полная или частичная уплата им кредитором соответствующих сумм. В этом случае фактически уплаченные должником суммы подлежат включению кредитором в состав внереализационных доходов (письмо Минфина России от 17.12.2013 г. N 03-03-10/55534).

Суммы отступных, уплачиваемых за досрочное расторжение договора аренды, не включаются в базу по НДС, т.к. средства, которые получены от арендатора при расторжении договора аренды, не связаны с реализацией товаров, работ, услуг (письмо Минфина России от 18.08.2014 № 03-07-11/41194). Данные суммы можно учесть в расходах по налогу на прибыль при их соответствии требованиям статьи 252 НК РФ (письмо Минфина России от 14.05.2012 № 03-03-06/2/61).

## **11. Переуступка права аренды (перенаем)**

Арендатор вправе с согласия арендодателя передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу. В этом случае ответственным перед арендодателем становится новый арендатор (п. 2 ст. 615 ГК РФ).

Передача прав и обязанностей по договору аренды (перенаем), как и сам договор аренды, оформляется в письменной форме и подлежит государственной регистрации (п. 1 ст. 131, п. 1 ст. 164, п. п. 1, 2 ст. 389, п. 3 ст. 433 ГК РФ, п. 1 ст. 4 Федерального закона N 122-ФЗ).

Поскольку в результате перенаяма прежний арендатор выбывает из договора аренды, т.е. происходит замена лица в обязательстве, возникшем из договора аренды, то перенаем должен осуществляться с соблюдением норм гражданского законодательства об уступке права требования и переводе долга.

## **Прежний арендатор**

### ***Платежи за право заключения договора аренды (перенайм)***

Передача имущественных прав по договору аренды на территории РФ признается объектом обложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). В соответствии со ст. 155 НК РФ при передаче прав аренды налоговая база определяется как договорная стоимость передаваемых прав без включения в нее НДС (п. 5 ст. 155, п. 1 ст. 154 НК РФ). Моментом определения налоговой базы является день передачи имущественных прав, а в случае необходимости регистрации сделки - день государственной регистрации договора перенайма (п. 8 ст. 167 НК РФ). Начисление НДС производится по ставке 18% (п. 3 ст. 164 НК РФ).

Выручка (без учета НДС), причитающаяся организации от нового арендатора за передачу прав и обязанностей по договору аренды, для целей налогообложения прибыли признаются в составе доходов от реализации имущественных прав (п. 1 ст. 248, п. 1 ст. 249 НК РФ).

При реализации имущественных прав организация вправе уменьшить доходы от их реализации на цену приобретения данных прав и расходы, связанных с их приобретением и реализацией (пп. 2.1 п. 1 ст. 268 НК РФ).

### ***Возмещение прежнему арендатору аванса, перечисленного арендодателю***

При перенайме помещения требования, возникшие у прежнего арендатора в связи с выплатой арендодателю аванса, переходят к новому арендатору. При этом новый арендатор возмещает прежнему средства, перечисленные им ранее в качестве аванса. Соответственно, прежний арендатор должен восстановить НДС, принятый к вычету с суммы перечисленного аванса (пп. 3 п. 3 ст. 170 НК РФ).

Сумма аванса, перечисленная арендодателю, не включается в расходы в целях налогообложения прибыли (п. 14 ст. 270 НК РФ, п. 3 ст. 273 НК РФ). Соответственно, средства, полученные прежним арендатором от нового арендатора в счет возмещения аванса, не признаются в составе доходов.

## **Новый арендатор**

### ***Платежи за право заключения договора аренды (перенайм)***

Сумму НДС, предъявленную прежним арендатором в составе платы за перенайм, новый арендатор имеет право принять к вычету после отражения в учете задолженности по внесению этой платы и при наличии счета-фактуры прежнего арендатора (пп. 1 п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ).

Расходы в виде платежей за право заключения договора аренды нежилых помещений с целью их использования в деятельности, направленной на получение дохода, могут учитываться для целей налогообложения прибыли организаций при условии соответствия критериям, установленным ст. 252 НК РФ (письмо Минфина от 19.11.12 № 03-03-06/1/600).

Если же по условиям соглашения о переуступке права аренды новый арендатор должен погасить **задолженность прежнего арендатора по арендной плате и пеням за просрочку ее уплаты**, то данные расходы не учитываются для налога на прибыль (письмо Минфина России от 21.07.10 № 03-03-06/1/472), поскольку рассматриваются как безвозмездная передача денежных средств в пользу прежнего арендатора.

### ***Возмещение прежнему арендатору аванса, перечисленного арендодателю***

Если новый арендатор возмещает прежнему арендатору аванс, перечисленный им ранее арендодателю, то арендодатель засчитывает сумму полученного от прежнего арендатора аванса в счет уплаты аванса новым арендатором.

Согласно п. 12 ст. 171 НК РФ суммы НДС, перечисленные арендодателю при оплате аренды авансом, принимаются к вычету при наличии

- 1) договора, предусматривающего такой порядок оплаты (п. 9 ст. 172 НК РФ);
- 2) счета-фактуры арендодателя на сумму аванса;
- 3) документа о фактическом перечислении аванса.

При возмещении прежнему арендатору аванса, перечисленного арендодателю, у нового арендатора такие документы отсутствуют, поэтому даже при наличии счета-фактуры арендодателя новый арендатор не имеет права на вычет НДС по возмещенному авансу.

Сумма возмещенного аванса не может быть признана новым арендатором в составе расходов для налога на прибыль, поскольку авансовые платежи не признаются для налога на прибыль.

## **12. Аренда имущества у физических лиц: признание расходов и налогообложение**

### **Признание расходов при аренде имущества у физических лиц**

Расходы на содержание арендованных объектов учитываются для налогообложения, в том числе, при аренде имущества у физических лиц, если данное имущество используется в производственных целях.

Однако проблематично арендовать под офис жилое помещение, поскольку по законодательству жилые помещения нельзя использовать в качестве нежилых площадей (ст.1 ЖК РФ и ст. 288 ГК РФ п.3). На основании этого налоговые органы делают вывод, что расходы по аренде такого помещения не уменьшают налоговую базу по прибыли (письма Минфина России, от 29.09.2014 № 03-03-06/1/48504, от 14.02.2008г. N 03-03-06/1/93, письмо УФНС РФ по г. Москве от 22.09.2008 N 20-12/089130). Однако в Налоговом кодексе не сказано, что арендные платежи можно учесть только за нежилой объект. Поэтому в суде организациям удается доказать, что такие расходы обоснованы, если объект используется для деятельности организации (постановление ФАС Московского округа от 16.06.2010г. №КА – А40/5879-10-3).

#### **Налогообложение выплат по договорам аренды имущества у физических лиц**

Доход физического лица от сдачи в аренду имущества, находящегося на территории Российской Федерации, облагается налогом на доходы физических лиц (пп. 4 п. 1 ст. 208 НК РФ). Порядок уплаты этого налога зависит от того, является арендодатель индивидуальным предпринимателем или нет.

Если арендодателем выступает предприниматель, он должен самостоятельно исчислять и уплачивать налог на доходы с полученной арендной платы (пп. 1 п. 1 ст. 227 НК РФ). Таким образом, если арендодатель предъявил документы, подтверждающие государственную регистрацию в качестве предпринимателя и постановку на учет в налоговых органах, арендатору не нужно удерживать с него налог и представлять сведения о выплаченных доходах в налоговую инспекцию (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Арендуя недвижимость у физического лица - не предпринимателя, организация по отношению к нему является налоговым агентом, то есть обязана исчислить, удержать у физического лица и уплатить в бюджет сумму налога (ст. 224 НК РФ). Налог удерживается при фактической выплате денежных средств арендодателю либо по его поручению третьим лицам (п. 4 ст. 226 НК РФ).

В соответствии с Федеральным законом № 212-ФЗ страховыми взносами на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование облагаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые в пользу физических лиц:

- в рамках трудовых отношений;
- по гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям);
- по авторским договорам.

Договор аренды не относится ни к одной из этих категорий. Поэтому страховые взносы на выплаты по договорам аренды недвижимости не начисляются.