

В.В. Семенихин

# АРЕНДА

Практическое руководство  
по бухгалтерскому учету  
и налогообложению

*То, что нужно  
для меня!*



руководителю и главному бухгалтеру

С  
П  
Р  
А  
В  
О  
Ч  
Н  
И  
К

# Виталий Викторович Семенихин

## Аренда

*Текст предоставлен правообладателем*  
[http://www.litres.ru/pages/biblio\\_book/?art=3167945](http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=3167945)  
*Аренда (лизинг): Эксмо; Москва; 2012*

### **Аннотация**

Договор аренды является одним из наиболее распространенных видов обязательств, используемых в предпринимательской деятельности. Данный договор может заключаться как с юридическими лицами, так и с индивидуальными предпринимателями. Об особенностях договора аренды пойдет речь в настоящей книге.

# Содержание

Аренда – арендодатель	5
Договор аренды	5
Типовая учетная политика арендодателя	14
Сдаваемое в аренду имущество, как основное средство арендодателя	26
Передача имущества арендатору – документооборот и учет	35
Арендная плата у арендодателя, в том числе переменная	39
Расчеты по договору аренды в условных единицах у арендодателя	47
Ремонт сданного в аренду имущества арендодателем, кто должен его производить и как, изменив договор, предотвратить безвозмездность операции	52
Резервы на ремонт сданного в аренду имущества у арендодателя	56
Страхование сданного в аренду имущества	62
Модернизация и прочие улучшения арендодателем сданного в аренду имущества, в том числе компенсация расходов арендатора	68
Улучшения в арендованное имущество у арендодателя	74
Смена арендатора	79
Возврат имущества арендодателю – документооборот и учет	83
Завершение договора аренды у арендодателя	87
Прерывание договора аренды у арендодателя, в том числе при уничтожении имущества	91
Выкуп арендованного имущества у арендодателя	96
Прочие операции арендодателя	101
Налог на прибыль у арендодателя	105
Налоговый учет арендной платы у арендодателя	108
Равномерное признание доходов арендодателем – право или обязанность	111
Налог на добавленную стоимость у арендодателя	116
Услуги по аренде иностранцам – льготы и налоговая ставка 0%	123
Аренда торговых мест и ЕНВД	129
Аренда платных стоянок и ЕНВД	135
Придомовые автостоянки	139
Арендодатель-нерезидент – его налогообложение	144
Сдача в аренду государственного имущества учреждениями	148
Аренда – арендатор	152
Получение имущества арендатором – документооборот и учет	152
Арендные платежи у арендатора	156
Расчеты по договору аренды в условных единицах у арендатора	162
Ремонт полученного в аренду имущества арендатором, кто должен его производить и как, изменив договор, предотвратить безвозмездность операции	166

Резервы на ремонт полученного в аренду имущества у арендатора	172
Страхование полученного в аренду имущества, сложности с выгодоприобретателем арендодателем	177
Смена арендодателя	181
Конец ознакомительного фрагмента.	182

# Виталий Викторович Семенихин

## Аренда (лизинг)

### Аренда – арендодатель

#### Договор аренды

**Договор аренды является одним из наиболее распространенных видов обязательств, используемых в предпринимательской деятельности. Данный договор может заключаться как с юридическими лицами, так и с индивидуальными предпринимателями. Об особенностях договора аренды пойдет речь в настоящей статье.**

Аренда – это договор, по которому собственник (арендодатель) передает арендатору в срочное владение и пользование имущество, необходимое для самостоятельного ведения хозяйственной деятельности за соответствующую (арендную) плату.

В договоре аренды должно быть четко указаны данные (наименование объекта аренды, его характеристику, для недвижимого имущества – его место нахождения и иные сведения), позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды.

При отсутствии этих данных в договоре аренды условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным (пункт 3 статьи 607 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ)).

Сторонами по договору аренды являются арендодатель и арендатор.

Согласно статье 608 ГК РФ арендодателем является собственник имущества. При этом арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

Соответственно, арендатором является лицо, которое получает во временное владение и пользование имущество и платит за это арендную плату.

Пунктом 4 Госкомимущества Российской Федерации от 5 февраля 1993 года № 217-р «Об упорядочении процесса учета и разграничения прав собственности на нежилые помещения» определенно, что полномочия арендодателя при сдаче помещений в аренду, внесенных в реестр объектов муниципальной собственности, осуществляют исключительно комитеты по управлению муниципальным имуществом городов, районов (кроме районов в городах).

Казенные предприятия могут выступать в качестве арендодателей, но сдача в аренду имущества, находящегося в оперативном управлении, также производится только с согласия собственника. На это указывают нормы статьи 297 ГК РФ.

Унитарные предприятия также имеют право сдавать в аренду имущество, находящееся в хозяйственном ведении, но только с согласия собственника этого имущества (статья 295 ГК РФ).

Согласно статье 609 ГК РФ договор на срок более года, а если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, то независимо от срока, должен быть заключен в письменной форме.

В соответствии со статьей 610 ГК РФ договор аренды заключается на срок, определенный договором.

Если срок аренды в договоре не определен, то тогда договор аренды считается заключенный на неопределенный срок. В этом случае каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества за три месяца.

Законом могут устанавливаться максимальные (предельные) сроки договора для отдельных видов аренды, а также для отдельных видов имущества.

В этих случаях, если срок аренды не определен и ни одна из сторон не отказалась от договора, по истечении предельного срока, установленного законом, договор по истечении предельного срока прекращается.

Договор, заключенный на срок, превышающий установленный законом предельный срок, считается заключенным на срок, равный предельному.

## **Государственная регистрация договора аренды.**

Согласно пункту 2 статьи 609 ГК РФ государственной регистрации подлежит договор аренды недвижимого имущества, если иное не установлено законом.

К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относятся земельные участки, участки недр и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения, объекты незавершенного строительства (статья 130 ГК РФ).

Федеральным законом от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» определен порядок регистрации договоров аренды недвижимого имущества (далее – Закон № 122-ФЗ).

В соответствии с ГК РФ, Законом № 122-ФЗ, Правилами ведения государственного реестра прав на недвижимое имущество и сделок с ним, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 18 февраля 1998 года № 219, Федеральной программой поэтапного развития системы государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 9 апреля 2001 года № 273, Приказом Минюста Российской Федерации от 6 августа 2004 года № 135 утверждена Инструкция о порядке государственной регистрации договоров аренды недвижимого имущества (далее – Инструкция).

Инструкцией регулируются вопросы, касающиеся особенностей проведения государственной регистрации договоров аренды объектов недвижимого имущества (за исключением предприятий как имущественных комплексов, участков лесного фонда (леса), обособленных водных объектов и многолетних насаждений), изменений, прекращения и расторжения договоров аренды.

Государственная регистрация договора аренды недвижимого имущества возможна при условии наличия государственной регистрации ранее возникших прав на данный объект в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним (пункт 2 статьи 13 Закона № 122-ФЗ).

Если в аренду сдается земельный участок (участок недр) или его часть, к договору аренды, представляемому на государственную регистрацию прав, прилагается кадастровый план земельного участка с указанием части его, сдаваемого в аренду.

Договор аренды земельного участка, заключенный на срок менее чем один год, не подлежит государственной регистрации, за исключением случаев, установленных федеральными законами (пункт 2 статьи 26 Земельного кодекса Российской Федерации (далее – ЗК РФ)).

В случае сдачи в аренду зданий, сооружений, помещений в них или части помещений, к договору аренды недвижимого имущества, представляемому на государственную регистра-

цию прав, прилагаются поэтажные планы здания, сооружения, на которых обозначаются сдаваемые в аренду помещения с указанием арендуемой площади.

Разделом II Инструкции о порядке государственной регистрации договоров аренды на недвижимое имущество определены особенности проведения правовой экспертизы документов и проверки законности договора аренды недвижимого имущества.

Согласно пункту 13 Инструкции при проведении правовой экспертизы документов и проверке законности договора аренды необходимо учитывать следующие положения законодательства Российской Федерации:

- договор аренды недвижимого имущества заключается в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами (пункт 2 статьи 434 ГК РФ, пункт 1 статьи 651 ГК РФ);

- в договоре аренды должны быть указаны данные, которые определенно позволяют установить имущество, подлежащее передаче арендатору, в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре аренды условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным (пункт 3 статьи 607 ГК РФ);

- договор аренды недвижимого имущества, предусматривающий переход в последующем права собственности на это имущество к арендатору (статья 624 ГК РФ), заключается в форме, предусмотренной для договоров купли – продажи такого имущества (пункт 3 статьи 609 ГК РФ);

- договор аренды заключается на срок, определенный договором (пункт 1 статьи 610 ГК РФ). Если срок аренды недвижимого имущества договором не определен, договор аренды считается заключенным на неопределенный срок;

- если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок (пункт 2 статьи 621 ГК РФ);

- законом могут устанавливаться максимальные (предельные) сроки договора для отдельного вида аренды, а также для аренды отдельных видов имущества (пункт 3 статьи 610 ГК РФ);

- договор аренды, заключенный на срок, превышающий установленный законом предельный срок, считается заключенным на срок, равный предельному (пункт 3 статьи 610 ГК РФ);

- договор аренды земельного участка из земель сельскохозяйственного назначения может быть заключен на срок, не превышающий сорок девять лет, и договор аренды, заключенный на срок, превышающий установленный предельный срок, считается заключенным на срок сорок девять лет (пункт 3 статьи 9 Федерального закона от 24 июля 2002 года № 101-ФЗ «Об обороте земель сельскохозяйственного назначения»);

- порядок определения размера арендной платы на земли, находящиеся в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации или муниципальной собственности, устанавливается Правительством Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления (пункт 3 статьи 65 ЗК РФ);

- предоставление земельных участков для строительства с предварительным согласованием мест размещения объектов осуществляется в аренду, за исключением передачи для указанных целей земельных участков, указанных в пункте 1 статьи 20 ЗК РФ, в соответствии с которым земельные участки предоставляются в постоянное (бессрочное) пользование (пункт 3 статьи 30 ЗК РФ);

- основанием заключения договоров аренды земельных участков, для строительства из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, является реше-

ние исполнительного органа государственной власти или органа местного самоуправления о предоставлении земельного участка для строительства или протокол о результатах торгов (конкурсов, аукционов) (пункт 7 статьи 30 ЗК РФ);

– аренда здания или сооружения, находящегося на земельном участке, не принадлежащем арендодателю на праве собственности, допускается без согласия собственника этого участка, если это не противоречит условиям пользования таким участком, установленным законом или договором с собственником земельного участка (статья 252 ГК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 26 Закона № 122-ФЗ государственная регистрация аренды недвижимого имущества проводится посредством государственной регистрации договора аренды этого недвижимого имущества.

С заявлением о государственной регистрации договора аренды недвижимого имущества может обратиться одна из сторон договора аренды недвижимого имущества.

Записи в Единый государственный реестр прав вносятся в порядке, установленном Правилами ведения ЕГРП, с учетом следующего:

– в Единый государственный реестр прав вносятся записи в подраздел III-4 о договоре аренды и под тем же номером регистрации в подраздел III-1 об ограничении (обременении) вещного права арендой (пункт 44 Правил ведения ЕГРП);

– если предметом договора аренды являются земельный участок и расположенное на нем здание, сооружение, запись о договоре аренды вносится в один из разделов, содержащих записи о данных объектах недвижимого имущества (пункт 44 Правил ведения ЕГРП), а в графу «Особые отметки регистратора» подраздела III-1 раздела Единого государственного реестра прав, в котором отсутствует запись о регистрации договора аренды, вносится запись о кадастровом (условном) номере объекта недвижимости, идентифицирующем раздел, содержащий запись о регистрации договора аренды, номере подраздела этого раздела и листа, на котором произведена запись о регистрации договора аренды.

В соответствии с пунктом 2 статьи 13 Закона № 122-ФЗ если договор аренды регистрируется не по заявлению правообладателя (арендодателя), то в срок не более чем пять рабочих дней со дня проведения государственной регистрации он должен быть в письменной форме уведомлен о проведении государственной регистрации.

При изменении, прекращении или расторжении договора аренды необходимо учитывать следующее:

# изменение и расторжение договора возможны по соглашению сторон, если иное не предусмотрено ГК РФ, другими законами или договором (пункт 1 статьи 450 ГК РФ);

# по требованию одной из сторон договор может быть изменен или расторгнут по решению суда только при существенном нарушении договора другой стороной; в иных случаях, предусмотренных ГК РФ, другими законами или договором (пункт 2 статьи 450 ГК РФ);

# в случае одностороннего отказа от исполнения договора полностью или частично, когда такой отказ допускается законом или соглашением сторон, договор считается, соответственно, расторгнутым или измененным (пункт 3 статьи 450 ГК РФ);

# соглашение об изменении или о расторжении договора совершается в той же форме, что и договор, если из закона, иных правовых актов, договора или обычаев делового оборота не вытекает иное (пункт 1 статьи 452 ГК РФ);

# в случае изменения или расторжения договора обязательства считаются измененными или прекращенными с момента заключения соглашения сторон об изменении или о расторжении договора, если иное не вытекает из соглашения или характера изменения договора, а при изменении или расторжении договора в судебном порядке – с момента вступления в законную силу решения суда об изменении или о расторжении договора (пункт 3 статьи 453 ГК РФ);

# изменение условий договора аренды земельного участка в случаях, предусмотренных пунктом 9 статьи 22 ЗК РФ, без согласия его арендатора и ограничение установленных договором аренды земельного участка прав его арендатора не допускается;

# если срок аренды недвижимого имущества в договоре не определен, в связи с чем договор аренды считается заключенным на неопределенный срок, каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора аренды, предупредив об этом другую сторону за три месяца. При этом Законом или договором может быть установлен иной срок для предупреждения о прекращении договора аренды на неопределенный срок (пункт 2 статьи 610 ГК РФ);

# в случаях, если максимальный срок договора аренды отдельного вида аренды или отдельного вида имущества установлен законом, но в договоре аренды срок не определен и ни одна из сторон не отказалась от договора до истечения предельного срока, установленного законом, договор по истечении предельного срока прекращается (пункт 3 статьи 610 ГК РФ);

# аренда земельного участка прекращается по основаниям и в порядке, которые предусмотрены гражданским законодательством, а также может быть прекращена по инициативе арендодателя в случае (статья 46 ЗК РФ):

– использования земельного участка не в соответствии с его целевым назначением и принадлежностью к той или иной категории земель, предусмотренными статьей 8 ЗК РФ;

– использование земельного участка, которое приводит к существенному снижению плодородия сельскохозяйственных земель или значительному ухудшению экологической обстановки (за исключением периода проведения сельскохозяйственных работ и иных установленных федеральным законом случаев);

– неустранения умышленно совершенного земельного правонарушения, выражающегося в отравлении, загрязнении, порче или уничтожении природного слоя почвы вследствие нарушения правил обращения с удобрениями, стимуляторами роста растений, ядохимикатами и иными опасными химическими или биологическими веществами при их хранении, использовании и транспортировке, повлекших за собой причинение вреда здоровью человека или окружающей среде;

– неиспользование земельного участка, предназначенного для сельскохозяйственного производства либо жилищного или иного строительства, в указанных целях в течение трех лет, если более длительный срок не установлен федеральным законом или договором аренды земельного участка, за исключением времени, необходимого для освоения земельного участка, а также времени, в течение которого земельный участок не мог быть использован по назначению из – за стихийных бедствий или ввиду иных обстоятельств, исключающих такое использование;

– изъятие земельного участка для государственных или муниципальных нужд в соответствии с правилами, установленными статьей 55 ЗК РФ;

– реквизиции земельного участка в соответствии с правилами, установленными статьей 51 ЗК РФ.

– в иных предусмотренных федеральными законами случаях.

# досрочное расторжение договора аренды земельного участка, находящегося в государственной или муниципальной собственности, заключенного на срок более чем пять лет, по требованию арендодателя возможно только на основании решения суда при существенном нарушении договора аренды земельного участка его арендатором (пункт 9 статьи 22 ЗК РФ).

Внесение в Единый государственный реестр прав записей при изменении, прекращении и расторжении договора аренды осуществляется в порядке, установленном Правилами ведения ЕГРП.

При изменении договора аренды на основании соглашения сторон договора заполняется лист подраздела III-4 ЕГРП, а также лист записи об изменениях (пункт 67 Правил ведения ЕГРП, приложение № 9 к Правилам ведения ЕГРП), располагаемый за листом записи подраздела III-1 ЕГРП, к которому эти изменения относятся. Запись в подразделе III-4 ЕГРП о государственной регистрации договора аренды не погашается.

Если условия соглашения об изменении договора аренды не приводят к изменению записи соответствующего листа подраздела III-1 ЕГРП, то лист записи об изменениях к подразделу III-1 ЕГРП не заполняется.

При изменении договора аренды на основании решения суда заполняются листы записей об изменениях (пункт 67 Правил ведения ЕГРП, приложение № 9 к Правилам ведения ЕГРП), располагаемые за листами записей, соответственно, подразделов III-4 и III-1 ЕГРП, к которым эти изменения не относятся.

Если определенные в решении суда изменения договора аренды не приводят к изменению записи соответствующего листа подраздела III-1 ЕГРП, то лист записи об изменениях к подразделу III-1 ЕГРП не заполняется.

Если записи об изменениях внесены в ЕГРП по заявлению арендатора, то правообладателю (арендодателю) в срок не более пяти дней с момента внесения изменений в ЕГРП направляется уведомление об этом.

Государственная регистрация прекращения и расторжения договора аренды осуществляется посредством погашения регистрационных записей в подразделах III-4 и III-1 ЕГРП в порядке, установленном разделом VI Правил ведения ЕГРП.

Если расторжение договора аренды осуществляется по соглашению сторон, то в этом случае также заполняется лист записи подраздела III-4 ЕГРП.

Государственная регистрация погашения или расторжения договора аренды проводится на основании одного заявления, которое может быть подано одной из сторон договора.

Если регистрационные записи были погашены в ЕГРП по заявлению арендатора, то правообладателю (арендодателю) в срок не более пяти рабочих дней с момента погашения записи направляется уведомление об этом.

## **Государственная регистрация при договоре аренды транспорта.**

Предметы финансовой аренды (лизинга), подлежащие регистрации в государственных органах (транспортные средства, оборудование повышенной опасности и другие предметы лизинга), регистрируются по соглашению сторон на имя лизингодателя или лизингополучателя (пункт 2 статьи 20 Федерального закона от 29 октября 1998 года № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге»).

Приказом МВД Российской Федерации от 24 ноября 2008 года № 1001 «О порядке регистрации транспортных средств» (вместе с «Правилами регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации», «Административным регламентом Министерства внутренних дел Российской Федерации исполнения государственной функции по регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним») утверждены Правила регистрации автотранспортных средств и прицепов к ним в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации (далее – Правила).

Пунктом 22 Правил определено, что юридические и физические лица, осуществляющие лизинговую деятельность, регистрируют транспортные средства, являющиеся предметом лизинга, в порядке, предусмотренном пунктом 48 Правил.

В соответствии с указанным пунктом транспортные средства, приобретенные в собственность физическим или юридическим лицом (лизингодатель) и переданные им на основании договора лизинга или договора сублизинга физическому или юридическому лицу (лизингополучателю) во временное владение и (или) пользование, регистрируются по письменному соглашению сторон за лизингодателем или лизингополучателем.

Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками в бюджет по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации (статья 363 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)).

Подпунктом 2 пункта 5 статьи 83 НК РФ установлено, что местом нахождения имущества для транспортных средств, не указанных в подпункте 1 пункта 5 статьи 83 НК РФ, признается место государственной регистрации, а при отсутствии такового – место нахождения (жительства) собственника имущества.

Согласно пункту 48.1. Правил регистрация транспортных средств за лизингодателем, совершение иных регистрационных действий и снятие с регистрационного учета таких транспортных средств производятся регистрационным подразделением по месту нахождения лизингодателя на общих основаниях.

Значит, если транспортное средство регистрируется на лизингодателя, то налогоплательщиком транспортного налога является лизингодатель, который уплачивает налог по месту регистрации транспортного налога.

Транспортные средства, переданные лизингодателем лизингополучателю во временное владение и (или) пользование на основании договора лизинга или сублизинга, предусматривающего регистрацию транспортных средств за лизингополучателем, и на которые отсутствуют запреты и ограничения на производство регистрационных действий, указанные в пунктах 45 и 51 Правил, временно регистрируются в регистрационном подразделении за лизингополучателем на срок действия договора по месту нахождения лизингополучателя или его филиала (представительства) на основании договора лизинга или сублизинга и паспорта транспортного средства или его копии (ксерокопии), если транспортное средство зарегистрировано за лизингодателем (пункт 48.2 Правил).

Иными словами, государственная регистрация транспортных средств осуществляется непосредственно на лизингополучателя, минуя государственную регистрацию транспортных средств на лизингодателя, и транспортный налог, следовательно, уплачивает лизингополучатель по месту государственной регистрации транспортных средств.

Таким образом, если транспортные средства находятся в собственности лизингодателя, но при этом не зарегистрированы за ним, переданы по договору лизинга и временно зарегистрированы за лизингополучателем, то плательщиком транспортного налога, в данном случае, является лизингополучатель. Если по договору лизинга транспортные средства, зарегистрированные за лизингодателем, временно передаются по месту нахождения лизингополучателя, то плательщиком транспортного налога является лизингодатель по месту государственной регистрации транспортных средств (Письма Минфина Российской Федерации от 4 марта 2011 года № 03-05-05-04/04, от 24 марта 2009 года № 03-05-05-04/01, от 30 июня 2008 года № 03-05-05-04/14).

## **Продление договора аренды.**

Согласно статье 621 ГК РФ арендатор, надлежащим образом исполнявший свои обязанности, по истечении срока договора имеет при прочих равных условиях преимущественное перед другими лицами право на заключение договора аренды на новый срок, если иное не предусмотрено законом или договором аренды.

Для того, чтобы реализовать свое право заключения договора на новый срок арендатор вправе письменно уведомить арендодателя о желании заключить такой договор в срок, указанный в договоре аренды, а если в договоре такой срок не указан, в разумный срок до окончания действия договора.

Отметим, что преимущественное право на заключение договора аренды на новый срок предоставляет арендатору только право на заключение договора, а не право требовать заключения нового договора аренды на тех же условиях.

При заключении договора аренды на новый срок условия договора могут быть изменены по соглашению сторон.

Если арендодатель отказал арендатору в заключении договора на новый срок, но в течение года со дня истечения срока договора с арендатором заключил договор аренды с другим лицом, арендатор вправе по своему выбору потребовать в суде перевода на себя прав и обязанностей по заключенному договору и возмещения убытков, причиненных отказом возобновить с ним договор аренды, либо только возмещение таких убытков.

Пунктом 2 статьи 621 ГК РФ установлено, что если арендатор продолжает пользоваться имуществом после истечения срока договора при отсутствии возражений со стороны арендодателя, то договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок (статья 610 ГК РФ).

## **Предметы договора аренды.**

Статьей 607 ГК РФ определены виды имущества, которое могут сдаваться в аренду.

В соответствии с указанной статьей в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Соответственно, при заключении договора аренды отдельно по установленному предмету и отдельно по имуществу или по имущественным правам, которые не могут сдаваться в аренду, например, по расходным потребляемым материалам, прилагающимся к арендуемому имуществу или по программному обеспечению, в этой части договор аренды становится недействительным. В этом случае можно порекомендовать сторонам, либо осуществлять передачу данных и имущественных прав по отдельной гражданско-правовой квалификации, например, по договору купли – продажи или по лицензионному договору, либо, не обособливая данную передачу и сдавать в аренду, например, единый аппаратно – программный комплекс.

Законом могут быть установлены виды имущества, сдача в аренду которого не допускается или ограничивается.

Также Законом могут быть установлены особенности сдачи в аренду земельных участков и других обособленных природных объектов.

Помимо ГК РФ отдельные нормы, касающиеся сдачи в аренду земельных участков и обособленных природных объектов, содержатся в ЗК РФ, в Водном кодексе Российской

Федерации, в Лесном кодексе Российской Федерации, в законе Российской Федерации от 21 февраля 1992 года № 2395-1 «О недрах».

Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью (статья 606 ГК РФ).

## Типовая учетная политика арендодателя

В ходе ведения хозяйственной деятельности арендные отношения между субъектами возникают часто. Ведь далеко не каждый может позволить себе покупку земли, недвижимости, транспорта или иного необходимого оборудования. «Выручить» в такой ситуации может договор аренды, заключенный с собственником имущества – арендодателем. Причем для последнего аренда может являться как сопутствующим видом деятельности, так и основным. Аренда как основной вид деятельности имеет свою специфику, которая не может не сказываться на ведении бухгалтерского и налогового учета арендодателя, обязанность по ведению которых установлена на законодательном уровне. Вместе с тем вести указанные виды учетов без таких документов как учетная и налоговая политика невозможно, ведь именно в них арендодатель закрепляет избранные им методы и способы учетной работы. Об учетной политике организации-арендодателя и пойдет речь в настоящей статье.

Компании, основным видом деятельности которых является сдача имущества в аренду, так же как все иные российские организации, обязаны вести бухгалтерский учет своих активов и обязательств. Такое требование вытекает из основного нормативного акта бухгалтерского законодательства – из статьи 4 Федерального закона от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ).

### **Обратите внимание!**

В настоящее время в Государственную Думу Российской Федерации на рассмотрение внесен проект нового федерального закона о бухгалтерском учете, положения которого принципиально меняют существующую в Российской Федерации систему регулирования бухгалтерского учета. Если парламент утвердит указанный законопроект, то, не исключено, что с 2012 года российские организации будут руководствоваться уже новым «бухгалтерским» законом. Но это в будущем, а пока, необходимо применять нормы действующего законодательства.

Закрепляя указанное требование, Закон № 129-ФЗ обязывает компании утверждать бухгалтерскую учетную политику организации, являющуюся, по сути, документальным подтверждением тех методов учетной работы, которыми организация руководствуется при ведении бухгалтерского учета.

Причем сам Закон № 129-ФЗ устанавливает лишь общие положения, касающиеся учетной политики, а конкретный порядок ее формирования, утверждения, а также внесение дополнений или изменений определен Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» (ПБУ 1/2008), утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 6 октября 2008 года № 106н (далее – ПБУ 1/2008). Причем указанным бухгалтерским стандартом обязаны руководствоваться все российские компании за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений.

В соответствии с указанным бухгалтерским стандартом под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

При этом к способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации

документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

Как видим ПБУ 1/2008, содержит ограниченный перечень способов ведения бухгалтерского учета, которые могут закрепляться организацией в своем внутреннем регламенте. Так как нормативные документы бухгалтерского учета по ряду вопросов зачастую содержат несколько вариантов учета, то из всего многообразия методов, допускаемых к использованию бухгалтерским законодательством, фирма-арендодатель должна выбрать свои, наиболее отвечающие ее внутренним задачам, и закрепить их использование в учетной политике.

Обладая правоспособностью юридического лица, фирма-арендодатель по общему правилу признается плательщиком налогов, исчислить которые верно можно также только в условиях наличия налоговой политики компании. В силу того, что действующее налоговое законодательство Российской Федерации также как и нормативные документы бухгалтерского учета зачастую не содержат единых правил исчисления налоговых обязательств, Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) обязывает налогоплательщиков формировать свою учетную политику для целей налогообложения. Данное требование, в частности, содержится в статье 313 НК РФ и в статье 167 НК РФ.

На то, что учетная политика организации является необходимым инструментом для исчисления налогов, указывают и арбитры в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 20 ноября 2006 года по делу №Ф04-7773/2006(28631-А46-26).

Причем вновь созданная организация должна утвердить свою учетную политику до окончания первого налогового периода, но применять ее следует уже со дня создания организации, на это прямо указано в пункте 12 статьи 167 НК РФ.

Напомним, что в силу статьи 11 НК РФ учетная политика для целей налогообложения представляет собой выбранную налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Несмотря на то, что цели бухгалтерской и налоговой учетной политики различны, утверждается она, как правило, одним приказом руководителя организации, который издается не позднее последнего рабочего дня уходящего года. Ведь положения учетной политики организации применяются с 1 января года, следующим за годом ее утверждения. Следовательно, утвердить свою учетную политику, например, на 2012 год компания-арендодатель должна не позднее 31 декабря 2011 года.

### **Обратите внимание!**

Принятая организацией учетная политика является обязательной для всех ее обособленных подразделений. Это подтверждают и финансисты своим Письмом от 10 августа 2010 года № 07-02-06/119.

Причем чаще всего она оформляется в виде отдельного нормативного документа, так называемого, Положения об учетной политике организации, включающего в себя организационно-технический раздел и два методологических – бухгалтерского и налогового.

При этом в организационном разделе отмечается, чьими силами в компании ведется бухгалтерский и налоговый учет и утверждаются:

– рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

– формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля над хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Здесь же определяется система ведения налогового учета и закрепляется состав используемых налоговых регистров.

Все эти элементы учетной политики являются обязательными для любой организации, независимо от того, каким видом деятельности она занята. Отраслевые особенности формирования внутреннего регламента сказываются лишь на методологических разделах учетной политики организации, как в части бухгалтерского, так и налогового учета.

В статье мы не будем перечислять все обязательные элементы бухгалтерского и налогового разделов учетной политики организаций-арендодателей, а остановимся лишь на тех моментах, на которые указанным фирмам следует обратить особое внимание.

Напомним, что правовые основы деятельности компаний, сдающих имущество в аренду, установлены главой 34 «Аренда» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

Как сказано в статье 606 ГК РФ по договору аренды арендодатель предоставляет арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Причем в соответствии со статьей 607 ГК РФ в аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Причем аренда может быть как краткосрочной, так и долгосрочной. Если при первой договор заключается на срок менее года, то во втором случае договор действует в течение большего срока. Кроме того, при долгосрочной аренде возможен выкуп арендованного имущества (либо по окончании действия договора, либо после внесения арендатором выкупной стоимости имущества).

Как видим, основным видом активов арендодателей выступает имущество, которое с точки зрения бухгалтерского учета признается основными средствами компании. Причем, это справедливо как при аренде недвижимого, так и движимого имущества.

В последнем случае отношения сторон строятся, как правило, на основании договора проката, являющегося разновидностью договора аренды. Так как ключевым признаком основных средств в бухгалтерском учете выступает срок полезного использования объектов аренды, то предметы проката у арендодателя также учитываются в составе основных средств.

Следовательно, при формировании своей учетной политики арендодатель должен особое внимание уделить учету основных средств.

Как известно основным нормативным документом, в соответствии с которым организации ведут бухгалтерский учет основных средств, выступает Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н (далее – ПБУ 6/01). Причем нормы указанного бухгалтерского стандарта применяются с учетом Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н (далее – Методические указания по учету ОС).

В соответствии с указанными нормативными документами актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если он одновременно удовлетворяет следующим условиям:

- объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- объект предназначен для использования в течение длительного времени, то есть срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Заметим, что в отличие от налогового учета бухгалтерский учет ОС не содержит стоимостного критерия отнесения имущества к объектам ОС. В то же время из пункта 5 ПБУ 6/01 вытекает, что организация вправе учитывать в качестве материально-производственных запасов активы, удовлетворяющие условиям пункта 4 ПБУ 6/01, стоимость которых не превышает 40 000 рублей за единицу.

#### **Обратите внимание!**

В связи с вступлением в силу Приказа Минфина Российской Федерации от 24 декабря 2010 года № 186н «О внесении изменений в нормативные акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 года № 3» (далее – Приказ № 186н) такой лимит стоимости организация вправе применять с 2011 года (пункт 3 Приказа № 186н). Ранее предел стоимости составлял 20 000 рублей (абзац 4 пункта 5 ПБУ 6/01).

Таким образом, в 2011 году различий между налоговым и бухгалтерским учетом в стоимости имущества, относимого в состав основных средств, не будет.

Отметим, что Приказом № 186н также внесены изменения в Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»;

Напоминаем, что изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету в соответствии с пунктом 10 ПБУ 1/2008 является основанием для внесения изменений в действующую учетную политику компании. В силу этого, арендодатель должен привести свой внутренний регламент в актуальное состояние.

Размер лимита в обязательном порядке следует закрепить в приказе по учетной политике в целях бухгалтерского учета. Отметим, что материальные ценности, удовлетворяющие условиям пункта 4 ПБУ 6/01, могут отражаться в составе материально-производственных запасов. Реализация данного права позволяет арендодателю снизить налоговые обязательства в части налога на имущество организаций, если арендодатель уплачивает налоги в соответствии с общей системой налогообложения. О том, что «малоценные» объекты основных средств не включаются в состав налогооблагаемых объектов по налогу на имущество, говорит и Минфин Российской Федерации в своем Письме от 20 марта 2008 года № 03-05-05-01/17.

Игнорирование данной возможности приведет к тому, что малоценные объекты будут учитываться в составе основных средств, что приведет к необходимости включения их в налоговую базу по налогу на имущество.

Здесь же прописывается порядок обеспечения сохранности указанных малоценных ОС и определяется контроль над их движением. Кроме того в учетной политике следует отразить порядок документального оформления операций с малоценными ОС, фактически признаваемыми материально-производственными запасами (далее – МПЗ). Для этих целей арендодатель может использовать:

- унифицированные формы первичной учетной документации для учета МПЗ;
- унифицированные формы первичной учетной документации для учета ОС;
- самостоятельно разработанные формы документов, в том числе карточки индивидуального учета малоценных ОС.

Кроме того, в части «малоценки» арендодателю рекомендуем отметить в учетной политике, что такие объекты списываются в производство в соответствии с правилами бухгалтерского стандарта «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 9 июня 2001 года № 44н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально – производственных запасов» ПБУ 5/01». При этом, по мнению автора, при списании должен использоваться метод оценки по себестоимости каждой единицы с учетом всех расходов, связанных с их приобретением.

Так как единицей учета ОС признается инвентарный объект, то в учетную политику вносится положение о том, что арендодатель вкладывает в это понятие. Согласно ПБУ 6/01 арендодатель может признавать инвентарным объектом:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

Избранный организацией вариант определения инвентарного объекта ОС закрепляется в учетной политике.

Не исключено, что объект ОС может состоять и из нескольких частей. Если сроки использования составных частей объекта одинаковы или не имеют существенного различия, то организация обязана учитывать такое имущество в качестве единого инвентарного объекта, на это указывает Минфин Российской Федерации в своем Письме от 20 января 2009 года № 03-05-05-01/06.

Если же сроки полезного использования частей объекта ОС имеют существенные различия, то организация вправе учитывать каждую составную часть объекта ОС как самостоятельный инвентарный объект, такую возможность предоставляет пункт 6 ПБУ 6/01. Чтобы этим воспользоваться арендодатель должен предусмотреть в своей учетной политике критерий существенности различия сроков. Например, в своем регламенте арендодатель может предусмотреть, что различие в сроках признается существенным, если оно составляет более года или составные части объекта относятся к разным амортизационным группам.

Напоминаем, что в соответствии с пунктом 20 ПБУ 6/01 арендодатель самостоятельно устанавливает срок полезного использования объекта при его принятии к учету. При этом определение срока производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Вместе с тем, при установлении срока полезного использования ОС арендодателем может использоваться и Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 года № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» (далее – Классификация ОС). Если арендодатель использует данную возможность, то это следует отметить в учетной политике. Заметим, что использование данного приема дает возможность арендодателю в некоторых случаях сблизить бухгалтерский учет ОС с их налоговым учетом. В том случае если первоначальная бухгалтерская стоимость ОС совпадает с ее налоговым аналогом, то при использовании одинаковых методов амортизации суммы амортизационных отчислений в бухгалтерском и налоговом учете будут равны.

Пунктом 7 ПБУ 6/01 закреплено положение о том, что ОС принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, порядок определения которой определен пунктами 8-12 ПБУ 6/01. Причем первоначальной стоимостью ОС, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление ОС. Суммы возмещаемых налогов, кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации, в первоначальную стоимость ОС не включаются.

Так как пункт 8 ПБУ 6/01 содержит открытый перечень затрат, включаемых в первоначальную стоимость объекта, то в учетной политике арендодатель может привести свой состав затрат, включаемых им в первоначальную стоимость объекта ОС.

Напоминаем, что общехозяйственные и иные аналогичные расходы учитываются организацией в первоначальной стоимости ОС только в том случае, если они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением ОС. Такого же мнения придерживается и правоприменительная практика, о чем свидетельствует Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 7 июля 2009 года по делу №А19-1020/09.

В части формирования первоначальной стоимости ОС, получаемых безвозмездно, арендодателю следует отметить, какими документами он будет подтверждать рыночную стоимость таких объектов. Напоминаем, что в соответствии с Методическими указаниями по учету ОС в этих целях могут использоваться:

- данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов ОС.

Как известно, первоначальная стоимость ОС, по которой они приняты к учету, в дальнейшем не подлежит изменению, кроме случаев, установленных самим ПБУ 6/01 и иными положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету.

Согласно ПБУ 6/01 изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Следовательно, в учетной политике арендодателю следует указать, какими первичными документами организация будет подтверждать проведение указанных операций. Отметим, что особую значимость документальное оформление имеет при про-

ведении модернизации, которая, как правило, оформляется теми же первичными документами, что и ремонтные работы ОС. Пожалуй, единственным исключением является оформление дефектной ведомости, так как проведение модернизации связано не с устранением неисправности ОС, а с улучшением его технико-экономических показателей.

Отметим, что изменение первоначальной стоимости ОС производится и при частичной ликвидации ОС. В то же время порядок определения стоимости ликвидируемой части объекта ОС законодательно не установлен. Поэтому в своей учетной политике арендодатель вправе закрепить свой порядок определения стоимости ликвидируемой части объекта ОС, а также привести состав первичных документов, которыми фирма будет руководствоваться для проведения расчетов. Например, в части объектов недвижимости, организация в своем внутреннем нормативном документе может закрепить положение о том, что стоимость ликвидируемой части объекта определяется путем нахождения удельного веса ликвидируемой части здания в общей площади здания. Именно такой вариант предлагают использовать финансисты в своем Письме от 27 августа 2008 года № 03-03-06/1/479. В отношении иного имущества для этих целей могут использоваться либо данные первичных учетных документов либо независимая оценка ликвидируемой части объекта.

Изменение первоначальной стоимости объекта возможно и в случае проведения переоценки ОС, право на которую закреплено пунктом 15 ПБУ 6/01. Если арендодатель пользуется данным правом, то это закрепляется в учетной политике. Здесь же приводится состав переоцениваемых объектов, а также закрепляются правила и метод проведения переоценки. Особо обращаем Ваше внимание на тот факт, что в налоговом учете переоценка ОС не предусмотрена, следовательно, проведенная переоценка ОС будет значительно влиять на трудоемкость бухгалтерской службы.

#### **Обратите внимание!**

Согласно изменениям, внесенным Приказом № 186н в ПБУ 6/01 и в Методические указания по учету ОС, коммерческие организации могут не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Ранее переоценка ОС производилась не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) по группам однородных объектов.

Из ПБУ 6/01 вытекает, что ОС принимается к учету, когда объект отвечает требованиям пункта 4 ПБУ 6/01 и приведен в состояние пригодное для использования. Аналогичные разъяснения дает и Минфин Российской Федерации в своем Письме от 20 января 2010 года № 03-05-05-01/01. При этом не имеет значения факт его фактической эксплуатации. Аналогичная точка зрения прослеживается и в судебных решениях. Такой вывод, к примеру, содержится в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 июня 2009 года №А33-11961/08-Ф02-2387/09 по делу №А33-11961/08. Причем несколько позднее с этим согласился и ВАС Российской Федерации, который своим Определением от 7 октября 2009 года №ВАС-12639/09 оставил в силе указанное решение суда.

Учитывая это, арендодателю следует отметить в своем регламенте каким документом, он будет подтверждать принятие ОС к учету. Это может быть решение специальной комиссии, создаваемой в компании, приказ руководителя или иной документ.

Отдельно следует закрепить положение о том, когда принимаются к учету объекты ОС, требующие государственной регистрации, например, построенные объекты недвижимости.

С 1 января 2011 года фактически эксплуатируемые объекты недвижимости, подлежащие государственной регистрации, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, принимаются

к бухгалтерскому учету в качестве ОС на отдельном субсчете к счету 01 «Основные средства» независимо от того, переданы документы на государственную регистрацию или нет (пункт 52 Методических указаний по бухгалтерскому учету ОС, подпункт 10 пункта 7 Приказа № 186н).

В своей учетной политике арендодатель должен осветить вопросы начисления амортизации.

При наличии объектов ОС, не подлежащих амортизации (например, земли или иных объектов природопользования), в учетной политике арендодателю нужно привести их перечень, а также определить порядок его уточнения.

Согласно пункту 20 ПБУ 6/01 амортизация по объектам ОС начисляется в течение всего срока полезного использования объекта, который определяется организацией при принятии объекта ОС к бухгалтерскому учету.

Причем из указанного бухгалтерского стандарта вытекает, что срок полезного использования объекта основных средств в бухгалтерском учете может изменяться лишь по причине реконструкции ОС или модернизации. На это указывает пункт 20 ПБУ 6/01, аналогичная норма предусмотрена и в пункте 60 Методических указаний по учету ОС.

При этом из буквального прочтения указанных норм следует, что пересмотр срока полезного использования ОС в указанных случаях является правом компании. В силу этого в учетной политике арендодателю следует указать, будет ли он пересматривать сроки полезного использования модернизированных или реконструированных объектов или нет.

Помимо этого нужно привести и порядок дальнейшего начисления амортизации ОС после реконструкции или модернизации. Как следует из пункта 60 Методических указаний по учету ОС, начисление амортизации после реконструкции или модернизации объекта ОС следует производить исходя из остаточной стоимости объекта и оставшегося срока полезного использования (с учетом его увеличения или без него).

Особо следует обратить внимание на продление срока в случае модернизации полностью самортизированных ОС. В данном случае организация просто обязана увеличить срок полезного использования объекта. Объясним почему. Остаточная стоимость полностью самортизированного объекта равна нулю и срок его полезного использования истек полностью. Но в результате модернизации организация увеличивает первоначальную стоимость объекта, следовательно, его остаточная стоимость увеличится. Чтобы иметь возможность погасить расходы на модернизацию арендодателю необходимо установить новый срок полезного использования, ведь иначе начисление амортизационных сумм невозможно.

Практика показывает, что организация может столкнуться с необходимостью изменения срока полезного использования объекта и в иных случаях, отличных от реконструкции или модернизации. Такая ситуация может возникнуть, например, в случае изменений условий эксплуатации объекта ОС – повышение сменности или иных подобных факторов.

Заметим, что нормы бухгалтерского законодательства не содержат запрета на такие действия, более того, если это связано с формированием полной и достоверной информации о деятельности компании и ее имущественном положении, то фирма обязана пересмотреть срок полезного использования такого объекта. Однако в силу того, что напрямую это не предусмотрено бухгалтерским законодательством, рекомендуем возможность такого пересмотра сроков и его порядок закрепить в своей учетной политике.

Напоминаем, что в бухгалтерском учете возможно приостановление начисления амортизационных сумм по ОС. Как следует из пункта 23 ПБУ 6/01 такое возможно:

- в случае перевода ОС по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев;
- в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Учитывая это, в данном разделе учетной политики следует предусмотреть состав документов, которыми арендодатель будет подтверждать факт приостановления начисления амортизации. Это может быть приказ руководителя или иной распорядительный документ фирмы.

Начисление амортизационных сумм по ОС в бухгалтерском учете может производиться любым из способов, предусмотренных в пункте 19 ПБУ 6/01, а именно:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Избранный способ начисления амортизации закрепляется арендодателем в учетной политике. Напоминаем, что независимо от способа начисления амортизации в течение года амортизационные отчисления по объектам ОС начисляются ежемесячно в размере 1/12 годовой суммы амортизации. На это указано и в пункте 19 ПБУ 6/01 и в пункте 55 Методических указаний по учету ОС.

Выбранный способ начисления амортизации в дальнейшем не может быть изменен, запрет на такие действия установлен в пункте 18 ПБУ 6/01.

Правда, в своей учетной политике арендодатель может прописать положение о том, что по каждой группе однородных объектов ОС предусматривается свой способ начисления амортизации. Но тогда в учетной политике следует привести критерии формирования групп однородных объектов.

Обращаем Ваше внимание на то, что при начислении амортизации методом уменьшаемого остатка арендодатель вправе использовать повышенные нормы амортизации. Если это право используется, то это вносится в учетную политику, здесь же закрепляется конкретный размер повышающего коэффициента (не выше трех).

Аналогичные правила в своей учетной политике арендодатель должен предусмотреть и по основным средствам в части налогового учета. Мы уже отметили, что с 1 января 2011 года основные средства, стоимость которых превышает 40 000 рублей, включаются в состав амортизируемого имущества. Имущество, меньшей стоимости не является амортизируемым и включается в состав материальных расходов, на что указывают положения статьи 254 НК РФ.

В налоговой учетной политике арендодателю следует прописать порядок списания стоимости имущества, сдаваемого в аренду, которое не включается в состав амортизируемого имущества. Так как глава 25 НК РФ не содержит специального порядка, то организация может воспользоваться нормой пункта 1 статьи 254 НК РФ и списывать его стоимость в расходы на дату акта приема-передачи имущества. Кроме того, если аренда долгосрочная, то можно воспользоваться пунктом 1 статьи 272 НК РФ и закрепить равномерный порядок списания в течение всего срока аренды.

Заметим, что если арендодатель намерен сближать бухгалтерский учет ОС с их налоговым учетом, то в своей учетной политике для целей налогообложения ему необходимо закреплять методы и правила налогового учета аналогичные применяемым в бухгалтер-

ском учете. Тем более что в большинстве случаев глава 25 НК РФ предоставляет такую возможность – начиная от формирования первоначальной налоговой стоимости объектов до порядка начисления амортизационных сумм.

Статья 259 НК РФ позволяет арендодателю амортизировать все ОС, принадлежащие компании, линейным или нелинейным методом. Исключение касается лишь зданий, сооружений и передаточных устройств, входящих в восьмую – десятую амортизационные группы, причем независимо от срока ввода их в эксплуатацию. По указанным видам амортизируемого имущества применяется исключительно линейный метод начисления амортизации. При этом глава 25 НК РФ позволяет менять метод начисления амортизации, но только с начала очередного налогового периода. Причем переход с нелинейного метода на линейный метод может осуществляться не чаще одного раза в пять лет. В части перехода с линейного метода на нелинейный метод временных ограничений глава 25 НК РФ не устанавливает. Если арендодатель использует данную возможность, то это вносится в учетную политику.

Причем в налоговом учете (в отличие от бухгалтерского) арендодатель может воспользоваться амортизационной премией, на что указывает пункт 9 статьи 258 НК РФ. Если данное право реализуется налогоплательщиком, то это положение нужно закрепить в своем нормативном документе. Так рекомендует поступать и Минфин Российской Федерации в своем Письме от 6 мая 2009 года № 03-03-06/2/94.

При этом в налоговой политике следует закрепить и сам процент амортизационной премии. Отметим, что в настоящее время налоговое законодательство допускает следующие размеры амортизационной премии:

- по ОС, входящим в первую – вторую, а также в восьмую-десятую амортизационную группу – 10 %;

- по ОС, входящим в третью-седьмую амортизационную группу – 30 %.

Если основное средство, по которому была применена амортизационная премия, реализуется ранее, чем по истечении пяти лет с момента ввода его в эксплуатацию, то амортизационная премия должна быть восстановлена.

Поэтому в налоговой политике следует предусмотреть, в каком периоде фирма-арендодатель будет восстанавливать амортизационную премию. По мнению финансистов, изложенному в Письме от 2 июня 2010 года № 03-03-06/1/364 сделать это нужно в том отчетном (налоговом) периоде, в котором реализуется основное средство.

### **Обратите внимание!**

При реализации амортизируемого имущества арендодатель вправе уменьшить полученные доходы на остаточную стоимость амортизируемого имущества, определяемую в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ. Такое право налогоплательщику предоставляет подпункт 1 пункта 1 статьи 268 НК РФ. Имейте в виду, что, по мнению финансистов, остаточная стоимость ОС не включает в себя амортизационную премию. Такое мнение, в частности, изложено в Письмах Минфина Российской Федерации от 27 июля 2010 года № 03-03-06/1/490, от 1 февраля 2010 года № 03-03-06/1/34, и в других.

Статья 259.3 НК РФ предоставляет компании право начислять амортизацию с использованием повышающих коэффициентов. Если это право используется, то применение повышающих коэффициентов следует закрепить в налоговой политике организации.

Это что касается основного вида активов организации-арендодателя.

Следующий момент, на который следует обратить внимание при формировании учетной политики – это классификация полученных доходов.

Так как для арендодателя сдача имущества в аренду является основным видом деятельности, то поступления в виде арендной платы будут признаваться его выручкой.

**Обратите внимание!**

По общему правилу, выручка отражается в бухгалтерском учете при одновременном выполнении условий, установленных пунктом 12 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н, а именно:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации;
- право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Как известно, при аренде для признания выручки достаточными являются первые три. Мы уже отметили, что в зависимости от срока действия аренда может быть краткосрочной или долгосрочной, причем в отношении последней возможен еще и выкуп объекта аренды. Учитывая это, в своем Рабочем плане счетов к счету учета выручки 90 «Продажи» (субсчет 90-1 «Выручка»), арендодателю следует открыть соответствующие субсчета. Если договором с арендатором предусмотрено, что арендная плата перечисляется авансовыми платежами, то в учетной политике следует прописать порядок отражения полученных авансов и начисления с них сумм НДС. Ведь сдача имущества в аренду на территории Российской Федерации в общем случае является объектом обложения указанным налогом. Сегодня нормативными актами по бухгалтерскому учету начисление НДС с полученных авансов не регламентировано, следовательно, арендодатель должен закрепить в своем нормативном документе порядок начисления НДС с полученных авансовых платежей. Так, например, он может задействовать при этом балансовый счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Отметим, что в части аренды недвижимости договором может быть предусмотрено, что коммунальные платежи уплачиваются арендодателем, а арендатор компенсирует последнему указанные суммы (как правило, отдельно от арендной платы). В силу этого в своей учетной политике арендодателю следует предусмотреть состав документов, которыми он будет подтверждать суммы, подлежащие возмещению. Причем с точки зрения налоговых рисков более безопасным является вариант, когда полученные суммы компенсации включаются арендодателем в состав своих доходов, тогда и с налогообложением указанных расходов у него не будет возникать споров. В том случае, если арендодатель не включает суммы полученной компенсации в состав доходов, то в расходной части он сможет учесть только свои коммунальные расходы, остальные обязан передать арендатору. При этом могут возникнуть определенные сложности с НДС, если только отношения с арендатором не строятся в этой части с учетом посреднической функции.

И еще... если в аренду помимо всего прочего сдается земля, то арендатору следует помнить о том, что такая операция с точки зрения главы 21 НК РФ является освобожденной

от налогообложения. В силу этого у фирмы могут присутствовать как налогооблагаемые операции, так и операции, освобожденные от налогообложения. Не забывайте о том, что при одновременном ведении перечисленных операций необходимо ведение отдельного учета по НДС, порядок которого нормативно не закреплен. Следовательно, разработать методику ведения такого учета арендодателю придется самостоятельно, а законность ее применения закрепить в своем нормативном документе.

## **Сдаваемое в аренду имущество, как основное средство арендодателя**

В современных экономических условиях все большее распространение получает такой вид деятельности, как сдача в аренду принадлежащего организациям имущества. Арендодатели, сдающие имущество в аренду, имеют возможность получения дополнительных доходов. Арендаторы, не имеющие финансовых возможностей для приобретения необходимого им имущества в собственность, получают такое имущество, заключая договоры аренды.

В статье мы расскажем, как учитываются сдаваемое в аренду имущество, как основное средство арендодателя.

### **Формирование первоначальной стоимости в бухгалтерском учете.**

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н (далее – ПБУ 6/01) не содержит положения, отдельно рассматривающие вопросы аренды основных средств. Поэтому следует руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н (далее – Методические указания).

Формирование первоначальной стоимости имущества, сдаваемого в аренду, осуществляется в соответствии с пунктом 8 ПБУ 6/01.

В соответствии с указанным пунктом первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

По общему правилу, имущество, передаваемое в аренду, учитывается на балансе арендодателя. Исключением являются аренда предприятия как имущественного комплекса и финансовая аренда (лизинг).

Отметим, что имущество, сдаваемое в аренду, должно учитываться у арендодателя обособленно от прочего имущества, то есть отдельной строкой в балансе.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, в запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении предназначен счет 01 «Основные средства». Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Для учета передачи основного средства в аренду к счету 01 «Основные средства» лучше открыть субсчет «Основные средства, переданные в аренду».

В учете арендодателя передача имущества в аренду отражается следующим образом:

Дебет счета 01 субсчет «Основные средства, переданные в аренду» Кредит счета 01 субсчет «Собственные основные средства» – переданы объекты основных средств в аренду.

Аналитический учет по счету 01 «Основные средства» должен быть организован так, чтобы была возможность получить сведения по видам основных средств, местам их нахождения и тому подобному.

В том случае, если организация приобретает основные средства, специально предназначенные для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, то они отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности и учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (пункт 5 ПБУ 6/01).

Материальные ценности приобретенные (поступившие) организацией для предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование), принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, исходя из фактически осуществленных затрат на их приобретение, включая расходы по доставке, монтажу и установке.

Аналитический учет по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» ведется по видам материальных ценностей, арендаторам и отдельным объектам материальных ценностей.

Объект основных средств, ранее принятый к учету на счет 01 «Основные средства» на счет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» не переводится.

И еще один момент. Имущество, которое приобреталось с целью использования частично в деятельности организации и частично для сдачи в аренду, должно учитываться на счете 01 «Основные средства».

### **Формирование первоначальной стоимости в налоговом учете.**

В налоговом учете первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение (а в случае, если основное средство получено налогоплательщиком безвозмездно, – как сумма, в которую оценено такое имущество в соответствии с пунктом 8 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК РФ.

Подпунктом 1 пункта 1 статьи 264 НК РФ в состав прочих расходов, связанных с реализацией и производством, отнесены суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, в Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации порядке, за исключением перечисленных в статье 270 НК РФ.

Отметим, что по вопросу включения государственной пошлины в первоначальную стоимость ОС есть две точки зрения.

Согласно мнению финансового ведомства, изложенному в Письмах от 4 марта 2010 года № 03-03-06/1/113, от 19 мая 2009 года № 03-05-05-01/26, государственная пошлина включается в первоначальную стоимость основных средств.

Однако ранее Минфин Российской Федерации разъяснял, что государственная пошлина как федеральный сбор, учитываемый в составе прочих расходов, согласно положению пункта 1 статьи 257 НК РФ, не включается в первоначальную стоимость основных средств. Такая позиция была изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 30 июня 2005 года № 03-03-04/2/14.

Аналогичные выводы сделаны арбитрами в Постановлениях ФАС Уральского округа от 25 ноября 2008 года №Ф09-8694/08-С3 по делу №А07-18611/07, ФАС Уральского округа от 30 января 2008 года №Ф09-57/08-С3 по делу №А07-6671/07.

В соответствии с пунктом 1 статьи 256 НК РФ амортизируемым имуществом в целях исчисления налога на прибыль признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности (если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ), используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Статьей 257 НК РФ установлен порядок определения стоимости амортизируемого имущества. В соответствии с указанной статьей, под основными средствами в целях исчисления налога на прибыль понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

Согласно пункту 1 статьи 258 НК РФ амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроком его полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Срок полезного использования определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта амортизируемого имущества согласно положениям статьи 258 НК РФ и с учетом классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 года № 1.

Рассмотрим ситуацию, когда организация перевела жилые помещения, принадлежащие ей на праве собственности, в нежилые, чтобы затем сдавать их в аренду.

В соответствии со статьей 288 Гражданского кодекса Российской Федерации и статьей 17 Жилищного кодекса Российской Федерации жилые помещения предназначены для проживания граждан. Размещение в жилых домах промышленных производств не допускается.

Размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении организаций, учреждений допускается только после перевода такого помещения в нежилое. Перевод помещений из жилых в нежилые производится в порядке, определяемом жилищным законодательством.

Иными словами, в связи с переводом жилых помещений в нежилые меняется функциональное назначение объекта основных средств, соответственно, и код ОКОФ, а расходы, связанные с переводом жилых помещений в нежилой фонд с целью последующей сдачи в аренду, должны увеличивать первоначальную стоимость этого нового объекта основных средств. Аналогичная точка зрения изложена в Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 28 ноября 2006 года № 20–12/105021.

Расходы организации, связанные с оплатой комиссии по приватизации и управлению жилищным фондом за перевод жилых помещений в нежилой фонд, как расходы организации по доведению объекта недвижимости до состояния, в котором оно пригодно для использования, увеличивают первоначальную стоимость объекта недвижимости. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 1 февраля 2007 года № 03-03-06/1/48.

Далее ответим на вопрос: включается ли в стоимость основного средства плата за технологическое присоединение вновь созданных (приобретенных) или реконструированных (модернизированных) основных средств к сетям инженерно-технического обеспечения (пункт 1 статьи 257 НК РФ).

Согласно Письмам Минфина Российской Федерации от 31 декабря 2010 года № 03-03-06/4/126, от 8 июля 2010 года № 03-03-06/1/453, от 30 сентября 2009 года № 03-03-06/1/627, технологическое присоединение непосредственно не связано с приобретением, сооружением, изготовлением, а также доведением основного средства до состояния, в котором оно пригодно для использования. Поэтому плата за такое присоединение учитывается в прочих расходах на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Однако ранее финансовое ведомство указывало, что расходы в виде однократной платы за технологическое присоединение, взимаемой с организации, вновь присоединяющейся к электрическим сетям, а также к системам коммунальной инфраструктуры, взимаемой с организаций, вновь присоединяющихся к сети инженерно-технического обеспечения (в частности, к сети водоснабжающей организации), учитываются для целей налогообложения прибыли, как расходы по доведению объекта основных средств (энергетических установок) до состояния, в котором он пригоден к использованию и включаются в первоначальную стоимость объекта амортизируемого имущества (Письма Минфина Российской Федерации от 12 ноября 2008 года № 03-03-06/1/623, от 10 июля 2008 года № 03-03-06/1/401). В этом случае можно порекомендовать налогоплательщикам, расходы в виде платы за подключение объекта к сетям инженерно-технического обеспечения, предусматривать в сметной стоимости строительства и не формировать первоначальную стоимость объекта до тех пор, пока подключение не оплачено.

По аренде земли, если в распорядительном документе органа исполнительной власти не содержится положений о возникновении у владельца помещения обязанности вступить в отношения аренды после перечисления денег в соответствующий бюджет, то в целях налогообложения перечисление денежных средств на указанных условиях следует рассматривать как перечисление на безвозмездной основе и не учитывать для целей налогообложения. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 20 февраля 2007 года № 03-03-06/2/31.

В соответствии с подпунктом 4 пункта 2 статьи 256 НК РФ, затраты на создание объектов внешнего благоустройства (озеленение территории), в том числе на устройство дорожек, газонов, посадку кустарников, мощением земельного участка не учитываются в составе первоначальной стоимости объекта основных средств, а формируют первоначальную стоимость объектов внешнего благоустройства, которые в соответствии с положениями НК РФ являются самостоятельным амортизируемым имуществом, не подлежащим амортизации и не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль организации. Аналогично, если объекты (искусственные пальмы, искусственная трава, бетонные площадки вокруг бассейнов, устройство малых архитектурных форм и тому подобное) относятся к объектам внешнего благоустройства, то в целях налогообложения прибыли объекты внешнего благоустройства не подлежат амортизации. Данная точка зрения изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 4 декабря 2008 года № 03-03-06/4/94, от 12 августа 2008 года № 03-03-06/1/461, от 30 января 2008 года № 03-03-06/1/63.

Если же организация в ходе строительства офисного здания производила работы по расчистке территории под здание (вырубка деревьев) и затем по благоустройству территории (озеленение), то указанные расходы как расходы капитального характера формируют первоначальную стоимость объекта строительства. Но если озеленение территории, прилегающей к офисному зданию, производится после сдачи объекта строительства в эксплуатацию, то расходы по озеленению рассматриваются как расходы капитального характера, то есть в целях налогообложения прибыли, начисление амортизации не производится. Данная, фактически противоположная вышеуказанной, точка зрения приведена в Письме Минфина Российской Федерации от 25 мая 2007 года № 03-03-06/1/309. Включать или не включать затраты на озеленение, понесенные при строительстве в первоначальную стоимость можно решить на основании сметы строительства объекта. Одновременно, автор рекомендует, при малейшей возможности учесть данные объекты внешнего благоустройства, если есть возможность признать их отдельными инвентарными объектами, не как основные средства, а как материалы.

### **Принятие к учету сдаваемого в аренду имущества.**

Предельно важным можно считать своевременное и правильное оформление принятия организацией к бухгалтерскому учету, сдаваемого в аренду имущества, в качестве основных средств. Ведь несвоевременный учет основного средства может привести к печальным последствиям для целей уплаты налога на имущество организаций.

С точки зрения контролирующих органов, изложенной в Письмах Минфина Российской Федерации от 20 января 2010 года № 03-05-05-01/01, от 9 июня 2009 года № 03-05-05-01/31, от 18 апреля 2007 года № 03-05-06-01/33, объект принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства и соответственно включается в налоговую базу по налогу на имущество организаций, когда данный объект приведен в состояние, пригодное для использования, то есть независимо от ввода его в эксплуатацию. Благодаря содержанию указанных Писем легко можно обложить налогом на имущество любые объекты, учитываемые на складах в качестве материалов, оборудования к установке, и так далее, без ввода в эксплуатацию.

К сожалению, подтверждают это мнение и некоторые суды (Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 15 ноября 2010 года по делу №А03-12025/2009, ФАС Восточно-Сибирского округа от 4 июня 2009 года по делу №А33-11961/08-Ф02-2387/09).

При этом нужно иметь в виду, что согласно пункту 4 ПБУ 6/01 для принятия к бухгалтерскому учету актива в качестве основного средства важно не фактическое использование при оказании услуг по аренде, а только предназначенность актива для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Исключением могут считаться предназначенные для последующей перепродажи активы (движимое и недвижимое имущество), которые учитываются в бухгалтерском учете в качестве товаров, а не в составе основных средств и, следовательно, не признаются объектом налогообложения налогом на имущество организаций (Письма Минфина Российской Федерации от 23 июня 2009 года № 03-05-05-01/36, от 7 ноября 2008 года № 03-05-05-01/65, от 25 сентября 2007 года № 03-05-06-01/104) Данная позиция подтверждается и арбитражной практикой (Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 13 января 2009 года № А33-2017/08-Ф02-6774/08, ФАС Московского округа от 19 мая 2009 года № КА-А40/3925-09 и другие).

А также оборудование, требующее монтажа, ведь только смонтированное оборудование принимается к учету в состав основных средств и только с этого момента становится объектом налогообложения по налогу на имущество организаций (Письмо Минфина Российской Федерации от 11 января 2008 года № 03-05-05-01/3).

Более сложная ситуация со сдаваемым в аренду имуществом, подлежащим государственной регистрации. В соответствии с пунктом 1 статьи 374 НК РФ, факт уклонения организации от государственной регистрации прав на созданный объект недвижимости определяется для целей налогообложения налогом на имущество организаций на основании документа, подтверждающего факт создания объекта капитального строительства, при отсутствии у организации свидетельства о праве собственности на созданный объект недвижимости. На основании статьи 4 Федерального закона от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним» (далее – Федеральный закон № 122-ФЗ) во всех случаях, когда закон предусматривает государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, такая регистрация всегда является обязательной. Отсутствие правоустанавливающих документов на созданные объекты недвижимости не может служить основанием для освобождения от налогообложения, поскольку оформление таких документов зависит от волеизъявления последнего.

Следовательно, в случае уклонения от государственной регистрации прав на объект недвижимого имущества с момента начала использования в основной деятельности объекта, завершено строительство и принятого по акту ввода в эксплуатацию, у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога на имущество организаций, что подтверждается арбитражной практикой.

Если учитываемые на счете бухгалтерского учета 08 «Вложения во внеоборотные активы» объекты недвижимого имущества, права на которые длительное время не регистрируются в соответствии с законодательством, фактически используются организацией для производства продукции, оказания услуг или управленческих нужд, указанное имущество должно подлежать налогообложению налогом на имущество организаций, поскольку такие факты в соответствии с действующим законодательством должны рассматриваться как уклонение от налогообложения. При установлении фактов неуплаты налога на имущество организаций в связи с уклонением от государственной регистрации прав на объекты недвижимого имущества при проведении контрольных мероприятий налоговым органам следует путем обращения в суд привлекать таких налогоплательщиков к уплате налога на имущество организаций и применять предусмотренные статьей 122 НК РФ меры ответственности при совершении умышленного (по неосторожности) налогового правонарушения. Такая точка зрения изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 30 ноября 2006 года

№ 03-06-01-04/209, от 11 апреля 2007 года № 03-05-06-01/30 и от 6 сентября 2006 года № 03-06-01-02/35.

Благодаря содержанию этих писем легко можно обложить налогом на имущество любые объекты, на которых подписаны акты о завершении строительства, или строительство хозяйственным способом завершено, но документы на государственную регистрацию не поданы, или, еще хуже, если объекты фактически используются организацией, например, для получения доходов по предварительным договорам аренды. Данный факт напрямую указан как факт уклонения от налогообложения. В такой ситуации можно порекомендовать налогоплательщикам, либо доказывать, что документы не поданы на государственную регистрацию по объективным внешним причинам дополнительными первичными документами, либо, если начата фактическая эксплуатация, подавать на регистрацию неготовые документы и начинать с этого времени учитывать их как основное средство, несмотря на то, что регистрация прав по данному комплекту документов не произошла.

В соответствии с пунктом 8 статьи 258 НК РФ, возможность и порядок начисления амортизации по имуществу, включенному в состав амортизируемого имущества с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию прав на данное имущество, в случае отказа органа, осуществляющего государственную регистрацию, зависят от конкретных оснований такого отказа, предусмотренных статьей 20 Федерального закона № 122-ФЗ (Письмо Минфина Российской Федерации от 14 января 2008 года № 03-03-06/1/5). В этом случае автор рекомендует, даже при наличии возможного отказа органа, осуществляющего государственную регистрацию, направлять их на регистрацию, так как это снимает большие проблемы по налогу на имущество.

Если в процессе реконструкции объект недвижимого имущества видоизменен за счет увеличения его площадей, то это требует государственной регистрации права собственности на дополнительные площади. Амортизация по объекту основных средств в части добавленной в результате реконструкции стоимости для целей налогообложения может начисляться только с момента получения расписки заявителю (согласно пункту 6 статьи 16 Федерального закона № 122-ФЗ) которая выдается в получении документов на государственную регистрацию прав с их перечнем, а также с указанием даты и времени их представления с точностью до минуты и подтверждает принятие документов на государственную регистрацию прав (Письмо УФНС Российской Федерации по городу Москве от 15 февраля 2007 года № 09-14/014328).

Однако в Письме Минфина Российской Федерации от 17 августа 2009 года № 03-03-05/157 изложена иная точка зрения, согласно которой амортизация по объекту основных средств, который не выводился из эксплуатации в период реконструкции, начисляется исходя из измененной первоначальной стоимости данного объекта начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, на который приходится дата изменения его первоначальной стоимости. При этом датой изменения первоначальной стоимости объекта основных средств является дата окончания работ по реконструкции объекта, подтвержденная актом по форме № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств» утвержденной Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 года № 7.

Аналогичный вывод сделан судом в Постановлении ФАС Уральского округа от 3 августа 2009 года по делу № Ф09-4797/09-СЗ.

Допускается объекты недвижимости, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию, и фактически эксплуатируемые, принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном

субсчете к счету учета основных средств. Такая точка зрения изложена в Письмах ФНС Российской Федерации от 10 ноября 2006 года №ММ-6-21/1094@ «О налоге на имущество организаций» и Минфина Российской Федерации от 6 сентября 2006 года № 03-06-01-02/35.

Документальное оформление принятия организацией к бухгалтерскому учету, сдаваемого в аренду имущества, в качестве основных средств регулируется, в том числе, Методическими указаниями.

На основе данных Методических указаний организации арендодатели разрабатывают внутренние положения, инструкции, иные организационно-распорядительные документы, необходимые для организации учета основных средств и контроля за их использованием (пункт 5 Методических рекомендаций).

В качестве первичных учетных документов должны применяться унифицированные первичные документы по учету основных средств, утвержденные Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств». Кстати, в эти формы могут быть включены дополнительные реквизиты в зависимости от характера хозяйственной операции, требований нормативных правовых актов и документов по налоговому и бухгалтерскому учету, а также технологии обработки учетной информации.

Учет основных средств по объектам ведется бухгалтерской службой с использованием инвентарных карточек учета основных средств (унифицированная форма первичной учетной документации по учету основных средств №ОС-6 «Инвентарная карточка учета объекта основных средств», утвержденная Постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»). Инвентарная карточка открывается на каждый инвентарный объект. Организация, имеющая небольшое количество объектов основных средств, пообъектный учет может осуществлять в инвентарной книге с указанием необходимых сведений об объектах основных средствах по их видам и местам нахождения.

Инвентарные карточки вводятся в бухгалтерии в одном экземпляре: на каждый объект – по форме №ОС-6, на группу объектов – по форме №ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий – по форме №ОС-6б. Записи при приеме-передаче производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы №ОС-1 Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений), №ОС-1а Акт о приеме-передаче здания (сооружения), №ОС-1б Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и другие). Прием основных средств, а также их выбытие или списание отражаются в инвентарной карточке (книге) на основании соответствующих документов.

Акты о приеме-передаче объектов основных средств применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации, включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, – в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, – после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию).

Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них подразделяются на:

– основные средства, принадлежащие на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- основные средства, находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);
- основные средства, полученные организацией в аренду;
- основные средства, полученные организацией в безвозмездное пользование;
- основные средства, полученные организацией в доверительное управление (пункт 21 ПБУ 6/01).

Основные средства в зависимости от имеющихся у организации прав на них, оформлены соответствующие первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемым, допускается принимать их к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Акт о приеме (поступлении) оборудования по форме №ОС-14 также может применяться для оформления и учета поступившего на склад оборудования с целью последующего использования его в качестве объекта основных средств.

## **Передача имущества арендатору – документооборот и учет**

**По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. При этом арендодатель обязан передать имуществу арендатору в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества. Об особенностях такой передачи Вы узнаете из данной статьи.**

Итак, согласно статье 611 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества.

Имущество сдается в аренду вместе со всеми его принадлежностями и относящимися к нему документами (техническим паспортом, сертификатом качества и тому подобное), если иное не предусмотрено договором.

Если такие принадлежности и документы переданы не были, однако без них арендатор не может пользоваться имуществом в соответствии с его назначением либо в значительной степени лишается того, на что был вправе рассчитывать при заключении договора, он может потребовать предоставления ему арендодателем таких принадлежностей и документов или расторжения договора, а также возмещения убытков (пункт 2 статьи 611 ГК РФ).

Статьей 612 ГК РФ установлена ответственность арендодателя за недостатки сданного в аренду имущества.

Например, в пункте 21 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 января 2002 года № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой» (далее – Информационное письмо Президиума ВАС РФ № 66) указано на то, что указание в акте приема – передачи арендованного помещения на аварийное состояние системы центрального отопления само по себе не означает возложение на арендатора бремени несения расходов по устранению последствий аварии и капитальному ремонту, вызванному неотложной необходимостью.

Если такие принадлежности и документы не были переданы, и в этом случае арендатор не сможет пользоваться имуществом в соответствии с его назначением либо в значительной степени лишается того, на что был вправе рассчитывать при заключении договора, то арендатор может потребовать предоставления ему арендодателем таких принадлежностей и документов или расторжение договора, а также возмещение убытков.

Например, в пункте 8 Информационного письма Президиума ВАС РФ № 66, сказано, что если арендодатель передал арендатору имущество без документов, отсутствие которых исключает эксплуатацию объекта аренды, арендная плата не подлежит взысканию.

В договоре аренды, как правило, указывается срок, в течение которого имущество должно быть передано арендатору.

Если арендодатель не предоставил арендатору сданное внаем имущество в указанный в договоре аренды срок, а в случае, когда в договоре такой срок не указан, в разумный срок, арендатор вправе истребовать от него это имущество в соответствии со статьей 398 ГК РФ и потребовать возмещения убытков, причиненных задержкой исполнения, либо потребовать расторжения договора и возмещения убытков, причиненных его неисполнением (пункт 3 статьи 611 ГК РФ).

В соответствии со статьей 612 ГК РФ арендодатель отвечает за недостатки сданного в аренду имущества, даже если во время заключения договора аренды он не знал об этих недостатках.

При обнаружении таких недостатков арендатор имеет право предпринять по своему выбору следующее:

- потребовать от арендодателя либо безвозмездного устранения недостатков имущества, либо соразмерного уменьшения арендной платы, либо возмещения своих расходов, связанных с устранением недостатков имущества;
- удержать сумму осуществленных им расходов на устранение данных недостатков из арендной платы, уведомив об этом арендодателя;
- потребовать досрочного расторжения договора аренды.

Арендодатель, извещенный о требованиях арендатора или о его намерении устранить недостатки имущества за счет арендодателя, может произвести замену предоставленного арендатору имущества другим аналогичным имуществом, находящимся в надлежащем состоянии, либо безвозмездно устранить недостатки имущества.

Если удовлетворение требований арендатора или удержание им расходов на устранение недостатков из арендной платы не покрывает причиненных арендатору убытков, он вправе потребовать возмещения непокрытой части убытков.

Арендодатель не несет ответственности за недостатки сданного в аренду имущества, которые были оговорены им при заключении договора аренды или были заранее известны арендатору либо должны быть обнаружены арендатором при осмотре имущества или проверке его исправности при заключении договора или передачи имущества в аренду.

При передаче объекта основных средств в аренду оформляется акт приема – передачи арендованного имущества. Форма акта может быть произвольной, если только речь не идет об аренде предприятия как имущественного комплекса или о финансовой аренде (лизинге), когда объект будет учитываться на балансе арендатора (лизингополучателя). В таких случаях применяется акт формы №ОС-1 (№ОС-1а, №ОС-1б), форма которых утверждена Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

В передаточном акте должна быть отражена балансовая оценка имущества по данным арендодателя (в этой оценке объект будет отражен у арендатора на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства»). К акту прилагается и техническая документация, относящаяся к передаваемому в аренду объекту основных средств.

Арендодатель может также передать арендатору копию инвентарной карточки объекта по форме №ОС-6. Согласно пункту 14 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н, на объект основных средств, полученный в аренду, для организации учета указанного объекта на забалансовом счете в бухгалтерской службе арендатора рекомендуется также открывать инвентарную карточку. Данный объект может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

Прием-передача объекта в аренду между организациями, для включения его в состав основных средств, для организации-получателя или выбытия его (их) из состава основных средств для организации-арендодателя оформляется общими документами, которые утверждаются руководителями организации-арендатора и организации-арендодателя и составляются в количестве не менее двух экземпляров.

Статьи 655 и 659 ГК РФ предъявляют особые требования к документированию передачи здания, сооружения или арендованного предприятия.

Следует отметить, что передача здания (сооружения) арендодателем и принятие его арендатором на основании пункта 1 статьи 655 ГК РФ осуществляются по передаточному акту или иному документу о передаче, подписываемому сторонами.

Если иное не предусмотрено законом или договором аренды здания (сооружения), обязательство арендодателя передать здание (сооружение) арендатору считается исполненным после предоставления его арендатору во владение или пользование и подписания сторонами соответствующего документа о передаче.

В случае уклонения одной из сторон от подписания документа о передаче здания (сооружения) на условиях, предусмотренных договором, указанное уклонение рассматривается как отказ соответственно арендодателя от исполнения обязанности по передаче имущества, а арендатора – от принятия имущества.

При договоре аренды предприятия договор заключается обязательно в письменной форме, несоблюдение данного требования статьей 658 ГК РФ приведет к недействительности сделки. Причем такой договор считается заключенным только с момента его государственной регистрации, на что указывает пункт 2 статьи 658 ГК РФ.

Как определено статьей 659 ГК РФ, передача предприятия арендатору осуществляется на основании передаточного акта, в котором подробно указывается состав передаваемого имущества, его характеристики и оценочная стоимость.

Причем подготовка предприятия к передаче, включая составление и представление на подписание передаточного акта, входит в обязанности арендодателя и осуществляется обычно за его счет, хотя договором стороны могут предусмотреть и иное. После подписания передаточного акта предприятие считается переданным в аренду.

В случае аренды автомобиля арендодателю следует в дополнение к установленным документам выдать арендатору доверенность на управление (пользование, распоряжение) транспортным средством. Нотариально заверять такую доверенность нет необходимости – достаточно заверить ее печатью организации (если арендодатель – юридическое лицо) или собственноручной подписью (если арендодатель – физическое лицо).

В установленные договором аренды сроки (обычно ежемесячно) арендодатель выставляет арендатору счет на сумму арендной платы.

Ежемесячно арендодатель должен выставлять арендатору счет-фактуру на сумму арендной платы.

Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ), в частности применительно к НДС, рассматривает аренду как услугу, которая оказывается арендодателем арендатору ежемесячно.

В соответствии с нормами статьи 168 НК РФ арендодатель должен выставить счет-фактуру и предъявить арендатору сумму налога к оплате. Причем сделать это необходимо в течение пяти календарных дней с момента оказания услуг по аренде. Напоминаем, что датой оказания услуг признается дата подписания сторонами акта приема-передачи на их оказание.

Обращаем ваше внимание на то, что выставление счета-фактуры ранее указанного срока может привести к проблемам с вычетами у арендатора, так как контролирующие органы указывают на то, что выставление счетов-фактур до момента оказания услуги противоречит нормам НК РФ. В частности, такая точка зрения содержится в Письме Минфина Российской Федерации от 2 июля 2008 года № 03-07-09/20.

Счет-фактура выставляется арендодателем в порядке, определенном пунктами 5 и 6 статьи 169 НК РФ. В случае если арендатор оплачивает услуги аренды авансовым платежом,

то арендодатель в течение пяти дней с момента получения авансового платежа выставляет «авансовый» счет-фактуру. Налоговая база в такой ситуации определяется исходя из суммы полученного аванса с учетом налога, такое правило также закреплено в пункте 1 статьи 154 НК РФ. Сумма налога исчисляется исходя из налоговой базы и расчетной ставки налога 18/118.

Обращаем ваше внимание на то, что «авансовый» счет-фактура выставляется арендодателем и в случае безденежной формы аванса, на это указывает Минфин Российской Федерации в своем Письме от 6 марта 2009 года № 03-07-15/39.

Основные средства, сданные в аренду, следует отражать в балансе отдельно.

При передаче имущества в аренду в учете арендодателя делается запись:

Дебет 01 субсчет «Основные средства, переданные в аренду» Кредит 01 субсчет «Собственные основные средств».

На забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду», арендодателем делается соответствующая запись, только если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя).

Основные средства, сданные в аренду, учитываются на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» в оценке, указанной в договорах аренды. Аналитический учет по счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведется по арендаторам, по каждому объекту основных средств, сданных в аренду. Основные средства, сданные в аренду, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитываются на счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» обособленно.

## **Арендная плата у арендодателя, в том числе переменная**

**Арендные отношения пользуются огромной популярностью среди субъектов предпринимательской деятельности. Предоставляя «свободное» имущество в аренду, арендодатели с его помощью извлекают дополнительные доходы, а арендаторы, в свою очередь, за определенную плату получают возможность пользоваться чужими объектами движимого или недвижимого имущества.**

**В настоящей статье мы рассмотрим вопросы учета арендной платы, полученной арендодателем от арендатора.**

В соответствии со статьей 614 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) основной обязанностью арендатора является своевременное внесение арендной платы за пользование имуществом в размерах и сроки, предусмотренные договором аренды.

Арендная плата устанавливается в виде:

- определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- предоставление арендатором определенных услуг;
- передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- возложение на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

Наиболее распространенным видом является установление арендной платы в виде твердых платежей, вносимых периодически или единовременно.

По договору аренды может передаваться сразу несколько объектов. В этом случае, арендная плата может устанавливаться как в целом за все переданное имущество в аренду, так и за каждый объект в отдельности. Во избежание в дальнейшем разногласий между сторонами договора, арендную плату лучше установить отдельно по каждому переданному в аренду объекту.

Переменная арендная плата, устанавливаемая ежемесячно, по соглашению сторон, с целью компенсации коммунальных платежей, по мнению автора, не полностью соответствует законодательству. Одновременно, с точки зрения налоговых органов, при такой арендной плате арендодатель сможет признать только расходы на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемые на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на трансформацию и передачу энергии, потребленные им непосредственно, без учета потребленных арендаторами (Письмо УФНС Российской Федерации по Московской области от 13 ноября 2006 года № 21-25-И/1372). В отличие от арендатора, который имеет право включить в состав расходов, принимаемых при налогообложении прибыли, как постоянную, так и переменную составляющую арендной платы (Письмо УФНС Российской Федерации по Московской области от 13 ноября 2006 года № 21-25-И/1372).

Согласно Информационному письму Президиума ВАС Российской Федерации от 11 января 2002 года № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой», в пункте 11 которого пояснено, что при применении пункта 3 статьи 614 ГК РФ судам необходимо

исходить из того, что в течение года должно оставаться неизменным условие договора, предусматривающее твердый размер арендной платы либо порядок (механизм) ее исчисления. Арендатор обратился в арбитражный суд с иском к арендодателю о признании недействительным условия договора аренды, предусматривающего ежеквартальное повышение арендодателем размера арендной платы путем ее индексации с учетом инфляции, так как это условие противоречит императивной норме пункта 3 статьи 614 ГК РФ, устанавливающей возможность изменения размера арендной платы не чаще одного раза в год. Но суд, правда только в рассматриваемом случае, установил, что определение ставки арендной платы в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте, означает установление механизма ее исчисления. Такое определение размера арендной платы имеет целью устранение неблагоприятных последствий инфляции. Изменение курса иностранной валюты не означает изменения размера арендной платы в соответствии с пунктом 3 статьи 614 ГК РФ. В итоге, получается, что для внедрения переменной арендной платы необходимо иметь четкий алгоритм ее расчета, прописанный в договоре, в противном случае, легко проиграть судебное дело.

Сроки внесения арендной платы определяются договором. При этом стороны могут предусмотреть любой порядок ее внесения: ежемесячно, ежеквартально, один раз в год, путем внесения предварительной оплаты или с отсрочкой платежа.

Пунктом 3 статьи 614 ГК РФ предусмотрено, что арендная плата может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год. При этом размер арендной платы может как увеличиваться, так и уменьшаться.

Арендатор вправе потребовать уменьшение арендной платы в случае:

- если в силу обстоятельств, за которые он не отвечает, условия пользования, предусмотренные договором аренды, или состояние имущества существенно ухудшились;
- если арендодателем нарушены условия проведения капитального ремонта имущества, сданного в аренду;
- если арендодатель не предупредил арендатора о правах третьих лиц на имущество при заключении договора аренды.

В случае существенного нарушения арендатором сроков внесения арендной платы арендодатель вправе потребовать от него досрочного внесения арендной платы в установленный арендодателем срок. При этом арендодатель не вправе требовать досрочного внесения арендной платы более чем за два срока подряд (пункт 5 статьи 614 ГК РФ).

### **Арендная плата в бухгалтерском учете.**

Порядок отражения в учете арендодателя арендных платежей зависит от того, является эта деятельность основной или нет.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (Приказ Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (далее – ПБУ 9/99)) в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получения которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению (Приказ Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению») для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычным

видом деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним, предназначен счет 90 «Продажи».

Выручка по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации) отражается по счету 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».

Если предоставление активов в аренду не является основным видом деятельности организации, то согласно пункту 7 ПБУ 9/99 поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, признаются прочими доходами, и отражаются по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы».

В этом случае, расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации признаются прочими (пункт 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Приказ Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»)).

Для того, чтобы определить к какому виду деятельности отнести операции по передаче имущества в аренду, необходимо обратиться к пункту 4 ПБУ 9/99.

В соответствии с указанным пунктом в бухгалтерском учете организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями, исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности, вида доходов и условий их получения.

Иными словами, организация должна самостоятельно решить к какому виду деятельности относятся операции по передаче имущества в аренду, и закрепить это в учетной политике организации. Данное условие определяется Уставом организации, где чаще всего сдача имущества в аренду предусмотрена как вид деятельности, соответственно арендодатель признает поступления доходами от обычных видов деятельности.

Если арендная плата будет отражаться организацией в бухгалтерском учете в качестве доходов от обычных видов деятельности, то в учете делаются следующие записи:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счета 90-1 «Выручка» – отражена сумма арендных платежей, подлежащих получению;

Дебет счета 90-3 «Налог на добавленную стоимость» Кредит счета 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» – отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет;

Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – отражены денежные средства, поступившие от арендатора.

Перечисленная единым платежом за весь период действия договора аренды, арендная плата рассматривается как предварительный платеж и учитывается на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» субсчет «Расчеты по предварительной оплате».

Если арендная плата отражается в учете арендодателя в составе прочих доходов, то в учете делаются следующие записи:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по арендной плате» Кредит счета 91-1 «Прочие доходы» – отражено начисление арендной платы, подлежащей к получению;

Дебет счета 91-2 «Прочие расходы» Кредит счета 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» – начислен НДС;

Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по арендной плате» – отражены денежные средства, поступившие от арендатора.

Единовременно перечисленная сумма арендной платы организации, в которой передача активов в аренду не является основным видом деятельности, учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов».

На субсчете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитывается движение доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

Сумма доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, отражается по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

Аналитический учет на счете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» ведется по каждому виду дохода.

Арендная плата признается в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и при наличии условий, перечисленных в пункте 12 ПБУ 9/99:

- организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

**Пример.**

Организация заключила договор аренды оборудования сроком на три месяца. Сумма арендной платы в месяц составляет 17 700 рублей (в том числе НДС – 2 700 рублей).

Арендная плата в сумме 53 100 рублей (в том числе НДС – 8 100 рублей) перечислена арендатором сразу за весь период действия договора аренды.

Организация – арендодатель использует следующие субсчета рабочего плана счетов:

- 62-1 «Расчеты по арендной плате»;
- 62-2 «Расчеты по предварительной оплате».

В бухгалтерском учете организации – арендодателя сделаны следующие записи:

Дебет 51 Кредит 62-2 – 53 100 рублей – отражена сумма предварительной оплаты за арендованное оборудование;

Дебет 62-2 Кредит 68-2 – 8 100 рублей – начислен НДС с суммы предварительной оплаты (пункт 1 статьи 167 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ));

Дебет 62-2 Кредит 98–45 000 рублей – отражена в составе доходов будущих периодов сумма предварительной оплаты;

Дебет 62-1 Кредит 91-1 – 17 700 рублей – начислена арендная плата за отчетный период;

Дебет 91-2 Кредит 68-2 – 2 700 рублей – начислен НДС по арендной плате отчетного периода;

Дебет 68-2 Кредит 62-2 – 2 700 рублей – принят к вычету НДС с суммы предварительной оплаты;

Дебет 98 Кредит 62-1 – 15 000 рублей – отражена сумма арендной платы, ранее учтенная в составе доходов будущих периодов.

Арендодатель на сумму арендной платы должен выставить арендатору счет-фактуру.

Согласно пункту 3 статьи 168 НК РФ счет – фактура выставляется не позднее пяти календарных дней, считая со дня оказания услуг.

Выставление счетов-фактур при реализации услуг по предоставлению в аренду имущества возможно не ранее окончания налогового периода, хотя бы месяца, в котором фактически оказаны услуги.

## **Арендная плата в налоговом учете.**

**Предоставление имущества в аренду является основным видом деятельности организации.**

Согласно статье 249 НК РФ арендная плата, поступающая от арендатора, относится к доходам от реализации. Основные виды деятельности определяются Уставом организации, где чаще всего сдача имущества в аренду предусмотрена как вид деятельности.

Если организация в целях налогообложения прибыли признает доходы и расходы методом начисления, то доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) (пункт 1 статьи 271 НК РФ).

Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество, расходы по такой деятельности связаны с реализацией (подпункт 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ).

Если договором аренды предусмотрен неравномерный график арендных платежей, то, согласно последним разъяснениям Минфина Российской Федерации, приведенным в Письмах от 17 апреля 2009 года № 03-03-06/1/258, от 2 апреля 2009 года № 03-03-06/1/212, налогоплательщик, на основании подпункта 3 пункта 4 статьи 271 НК РФ, должен в таких случаях учитывать арендные платежи в доходах, исходя из сумм, предусмотренных графиком платежей. Аналогичная позиция содержится в Постановлении ФАС Уральского округа от 16 декабря 2008 года по делу №Ф09-9466/08-С3.

По мнению автора, неравномерный график платежей имеет место и тогда, когда арендная плата вносится один раз за длительный период времени, например раз в год или в полгода. В то же время одновременное включение в доходы такой платы не совсем выгодно организации, поскольку оно приведет к одновременной уплате налога на прибыль или авансового платежа в большем размере. Поэтому такие доходы целесообразнее распределять по отчетным периодам. Однако с учетом позиции Минфина Российской Федерации такой подход может вызвать претензии со стороны налоговых органов.

Отметим, что ранее чиновники указывали, что доходы в виде арендных платежей признаются в налоговом учете с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов, вне зависимости от их фактической уплаты. При этом ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды для целей ведения налогового учета доходов в виде арендных платежей не требуется. Такая позиция была изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 17 апреля 2007 года № 03-03-06/1/248, от 6 февраля 2007 года № 03-03-06/1/59, от 10 ноября 2006 года № 03-03-04/1/752, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 22 сентября 2008 года № 20–12/089128.

## **Предоставление имущества в аренду не является основным видом деятельности организации.**

В этом случае доход от сдачи имущества в аренду признается внереализационным доходом (пункт 4 статьи 250 НК РФ).

Подпунктом 3 пункта 4 статьи 271 НК РФ установлено, что для внереализационных доходов от сдачи имущества в аренду, датой получения дохода признается дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров либо предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

Расходы на содержание переданного по договору аренды имущества (включая амортизацию по этому имуществу) включаются в состав внереализационных расходов (подпункт 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ).

### **Коммунальные платежи.**

Как было отмечено выше, в соответствии со статьей 614 ГК РФ арендная плата может устанавливаться либо в фиксированной сумме, либо в «плавающей», состоящей из двух частей – из фиксированного размера арендной платы и переменной составляющей, складывающейся из коммунальных платежей.

Как правило, все договоры аренды, в той или иной форме, содержат условие, что именно арендатор несет расходы по оплате коммунальных платежей. При этом возникает вопрос: как наиболее выгодно с налоговой точки зрения для сторон договора оформить такое условие документально. И в первую очередь в этом случае речь идет о таком спорном налоге как НДС.

На практике существуют разные варианты расчетов по оплате электроэнергии, газа, водоснабжения, телефонной связи и иных коммунальных услуг. Рассмотрим их подробнее.

#### **1. Коммунальные услуги включаются в состав арендной платы.**

Первый способ используется довольно редко. Ведь тарифы на коммунальные услуги постоянно растут, кроме того, при заключении договора стороны еще не знают, в каком объеме коммунальные услуги будут фактически потребляться арендатором. Следовательно, рассчитать заранее размер фиксированного арендного платежа, покрывающего все расходы арендодателя на оплату коммунальных услуг при исполнении договора, вряд ли возможно. Изменить же в течение года размер арендной платы стороны не вправе, запрет на это установлен пунктом 3 статьи 614 ГК РФ.

Поэтому обычно в договоре аренды стороны предусматривают не сам размер арендной платы, а методику ее исчисления, вследствие чего изменение в течение года переменной составляющей арендной платы не означает пересмотр цены договора аренды, ведь механизм определения размера арендной платы остается прежним.

При «плавающей» арендной плате все суммы, поступающие арендодателю от арендатора, в том числе и коммунальные платежи, признаются его доходом от сдачи имущества в аренду.

В силу статьи 146 НК РФ арендодатель на всю сумму арендной платы начисляет НДС и платит его в бюджет. Счет-фактура выставляется арендодателем арендатору на всю сумму арендной платы (включая сумму коммунальных платежей), причем отдельной строкой «коммуналка» не выделяется.

Арендодатель, получивший на свое имя счета-фактуры от коммунальщиков, вправе принять к вычету НДС, указанный в их счетах-фактурах в полном объеме. Ведь если коммунальные платежи, полученные от арендатора, включаются в его доходы, то он вправе признать коммунальные услуги, потребленные арендатором своими расходами. Такой же порядок обложения НДС разъяснили чиновники в Письме ФНС Российской Федерации от 4 февраля 2010 года №ШС-22-3/86@. Аналогичного мнения придерживаются и арбитры в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 21 декабря 2009 года по делу №А63-8994/2004-С4-9, от 11 июня 2009 года по делу №А53-18515/2008-С5-27, ФАС Центрального округа от 29 мая 2009 года по делу №А23-3029/2008А-14-202, ФАС Северо-Западного округа от 10 января 2007 года по делу №А05-7971/2006-13, от 4 июля 2007 года по делу №А56-38904/2006.

Арендатор, получивший от арендодателя счет-фактуру по услугам аренды (на всю сумму, включающую коммунальные платежи) в общем порядке, на основании статей 171 и 172 НК РФ, вправе принять к вычету сумму НДС, указанную в счете-фактуре арендодателя. Аналогичного мнения придерживаются и судьи, в качестве примера можно привести Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 декабря 2010 года по делу №А56-7049/2010, Постановление ФАС Московского округа от 26 августа 2008 года по делу №КА-А40/7882-08, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 26 июня 2008 года по делу №Ф08-3507/2008 и другие.

## **2. Коммунальные услуги оплачиваются отдельно от арендной платы.**

Если же коммунальные платежи не включены в арендную плату, то наиболее безопасным вариантом возмещения коммунальных расходов арендодателя, является заключение договора аренды с элементами договора посредничества. То есть в договоре аренды заранее предусматривается, что арендодатель, как посредник, действующий от своего имени, но в интересах арендатора, приобретает для него коммунальные услуги.

Кроме того, как вариант, может заключаться и отдельный посреднический договор. Не забудьте, что услуги посредника возмездны, поэтому в смешанном договоре аренды должно быть предусмотрено вознаграждение посредника, либо отдельный посреднический договор должен предусматривать оплату услуг арендодателя, оказывающего посреднические услуги для арендатора.

Причем, так как коммунальщики выставляют свои документы на имя собственника имущества, то вариантами посреднического соглашения, заключенного между арендодателем и арендатором могут быть либо договор комиссии, либо договор агентирования, в котором агент действует от своего имени, но в интересах принципала.

В этом случае арендодатель будет выставлять на имя арендатора два счета-фактуры: один от своего имени на услуги аренды, второй – от своего имени на коммунальные услуги. Причем счет-фактура, выставленный арендатору по коммунальным услугам, выписывается арендодателем на основании данных счета-фактуры, выставленного поставщиком коммунальных услуг на имя самого арендодателя. Этот счет-фактура в книгу покупок арендодателя не вносится, а подшивается в журнал учета полученных счетов-фактур. Именно такой порядок выставления счетов-фактур налогоплательщиками НДС, участниками посреднических соглашений предусмотрен Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 года № 914.

При такой схеме возмещения коммунальных расходов сумма, поступившая от арендатора в возмещение коммунальных услуг, не является доходом арендодателя. Поступившие суммы учитываются в учете арендодателя как отдельные хозяйственные операции.

В соответствии с подпунктом 9 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение, которое становится доходом от обычных видов деятельности.

При перепредъявлении коммунальных услуг у арендодателя снимаются риски, связанные и с налогом на прибыль и с НДС, а также связанные с возможным признанием сделки ничтожной в соответствии со статьями 166–181 ГК РФ, а так же риски уголовной ответственности, наступающей по статье 171 Уголовного кодекса Российской Федерации «Незаконное предпринимательство» (в части перепредъявления услуг связи).

Однако при такой схеме у арендодателя помимо обязанности начисления НДС с суммы арендной платы возникает обязанность по начислению налога с суммы своего посреднического вознаграждения.

## Расчеты по договору аренды в условных единицах у арендодателя

**Оказание услуг, в том числе и сдача имущества в аренду, является достаточно распространенным видом предпринимательской деятельности. Однако в связи с тем, что услуга сама по себе не имеет материальной основы, такие сделки вызывают множество вопросов, касающихся момента определения оказания услуги (ее реализации заказчику), а также определения ее стоимости. Договора на оказание услуг, в которых стоимость выражена в условных единицах, также являются проблемным моментом в учете бухгалтера. О том, в каком порядке происходит отражение в учете арендодателя указанных сделок, мы и поговорим в настоящей статье.**

Общие правовые основы регулирования арендных отношений установлены гражданским законодательством, а именно главой 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). Так, в соответствии с положениями статьи 606 ГК РФ, по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

При этом плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью.

В аренду может быть сдано любое движимое и недвижимое имущество, которое в соответствии с законодательством Российской Федерации не ограничено в гражданском обороте. Отдельными нормативными актами могут быть установлены специальные условия сдачи в аренду движимого или недвижимого имущества. Данные условия касаются, прежде всего, непосредственно самих объектов аренды, а также сроков договоров аренды.

В соответствии с положениями статьи 609 ГК РФ, если договор аренды заключается на срок более одного года и одной из сторон договора выступает юридическое лицо, то такой договор аренды необходимо заключить в письменной форме.

Обратите внимание, что если в аренду сдается недвижимое имущество, то такой договор аренды нуждается в государственной регистрации. Однако существуют случаи, в которых регистрация договоров аренды недвижимого имущества не обязательна. Так, например, в соответствии с положениями статьи 26 Земельного кодекса Российской Федерации (далее – ЗК РФ), передача в аренду земельного участка на срок менее года не подлежит государственной регистрации. Если же, арендуя имущество, арендатор планирует выкупить его у арендодателя, то такой договор аренды, в соответствии с положениями пункта 3 статьи 609 ГК РФ, заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи.

В соответствии с положениями статьи 614 ГК РФ порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Если же в договоре не определены данные условия, то считается, что установлены порядок, условия и сроки, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при сравнимых обстоятельствах.

Данное положение статьи 614 ГК РФ означает, что при условии того, что порядок определения и внесения арендной платы установлен договором, арендодатель не вправе потребовать с арендатора внести арендную плату на иных условиях или в иных размерах. Примером может служить Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26 февраля 2009 года №А19-10427/07-58-Ф02-487/09 по делу №А19-10427/07-58.

Итак, стоимость арендной платы (порядок ее определения) должна быть установлена договором аренды. В соответствии с положениями статьи 317 ГК РФ денежное обязательство в договоре может быть выражено в сумме в рублях, так как рубль является законным

платежным средством, обязательным к приему по нарицательной стоимости на всей территории Российской Федерации.

В договоре аренды может быть предусмотрено, что арендная плата подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте либо в условных денежных единицах. В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма исчисляется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон.

Таким образом, арендодатель вправе установить в договоре аренды величину арендной платы, выраженной в иностранной валюте или условных денежных единицах.

В связи с этим возникает вопрос, не будет ли изменение величины арендной платы в течение срока действия договора аренды по причине изменения официального курса иностранной валюты или условной денежной единицы нарушением норм статьи 614 ГК РФ. В соответствии с положениями пункта 3 статьи 614 ГК РФ размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год.

Так вот, установление суммы арендной платы в иностранной валюте или в условных денежных единицах не противоречит нормам пункта 3 статьи 614 ГК РФ, поскольку в данной норме речь идет о порядке установления размера арендной платы, и в данном случае порядок не нарушается. На это указывается и в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 17 сентября 2008 года №Ф03-А73/08-1/3822 по делу №А73-1079/2008-30.

Однако такой вывод следует при условии того, что величина арендной платы установлена не в твердой сумме, а определяется расчетным путем. Поэтому в данном случае изменение размера арендной платы в связи с изменением курса иностранной валюты или условной денежной единицы будет исполнением условия договора аренды.

Напомним читателю, что в соответствии с положениями статьи 614 ГК РФ существует пять основных способов установления величины арендной платы:

- 1) арендная плата устанавливается в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- 2) арендная плата устанавливается как доля полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- 3) арендная плата устанавливается в виде предоставления арендатором определенных услуг;
- 4) арендная плата устанавливается в виде передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- 5) арендная плата устанавливается в виде возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Нужно отметить, что и бухгалтерский, и налоговый учет сделок, заключенных в условных денежных единицах, имеет свои особенности.

Во-первых, это касается заполнения первичных бухгалтерских документов, которые в соответствии с пунктом 1 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ) являются основанием для отражения любой хозяйственной операции, совершенной организацией в бухгалтерском учете. Из пункта 2 статьи 9 Закона № 129-ФЗ следует, что бухгалтерское законодательство допускает использование первичных учетных документов двух видов:

- составленных по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации;

– самостоятельно разработанных форм (в случае отсутствия унифицированной формы) при условии, что в них в обязательном порядке содержатся реквизиты, перечисленные в пункте 2 статьи 9 Закона № 129-ФЗ.

Пунктом 1 статьи 8 Закона № 129-ФЗ установлено, что бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации – в рублях. Следовательно, заполнение унифицированных форм первичных бухгалтерских документов осуществляется только в рублях, в том числе и по договорам, заключенным в условных денежных единицах.

О том, что заполнение унифицированных форм первичной учетной документации рассматривается как нарушение требований законодательства Российской Федерации, предъявляемых к первичным учетным документам, говорят финансисты в своем Письме от 12 января 2007 года № 03-03-04/1/866. Поддерживают чиновников Минфина Российской Федерации и налоговые органы, на что указывает Письмо УФНС Российской Федерации по городу Москве от 21 апреля 2009 года № 16–15/038922.

Правда, арбитры, считают, что заполнение унифицированных форм в валюте или в условных единицах вполне возможно, на что, в частности, указывает Постановление ФАС Московского округа от 19 августа 2009 года №КА-А40/7963-09 по делу №А40-93568/08-87-466.

Вместе с тем, учитывая мнение контролеров, не рекомендуем заполнять «первичку» в валюте или в условных единицах. По мнению автора, если арендодателю необходимо указать в первичном документе информацию в условных денежных единицах, он вполне может дополнить унифицированную форму первичного документа дополнительным реквизитом. Такое право ему предоставляет пункт 13 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

Таким образом, использование таких «модернизированных» форм первичной учетной документации, оформляемых, в том числе, при договорах аренды, является вполне возможным, так как бухгалтерское законодательство не запрещает для удобства размещения и обработки информации расширять (сужать), добавлять строки и столбцы, включать дополнительные реквизиты и так далее в существующие унифицированные формы первичной учетной документации. Такая возможность предусмотрена Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 24 марта 1999 года № 20 «Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации».

Во-вторых, отметим, что при отражении операций по договорам аренды, заключенным в условных денежных единицах, стороны договора обязаны руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденным Приказом Минфина Российской Федерации от 27 ноября 2006 года № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)» (далее – ПБУ 3/2006).

Как следует из пункта 1 ПБУ 3/2006, положение указанного бухгалтерского стандарта применяется к активам и обязательствам, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащим оплате в рублях.

**Обратите внимание!**

В силу пункта 3 ПБУ 3/2006 в бухгалтерском учете под курсовой разницей понимается разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и рублевой оценкой этого же актива или обязательства на дату принятия его к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Отметим, что для арендодателей порядок учета доходов в виде арендной платы, полученной в иностранной валюте, установлен ПБУ 3/2006, а также Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н (далее – ПБУ 9/99).

В соответствии с ПБУ 9/99 доход организации в виде арендной платы может отражаться в составе как доходов от обычных видов деятельности, если компания занимается предоставлением услуг по сдаче имущества в аренду в качестве своего основного вида деятельности или же в составе прочих доходов, если же предоставление имущества в аренду является разовой сделкой.

Выручка от обычных видов деятельности принимается арендодателем к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. На это указывает пункт 6 ПБУ 9/99.

Если доходы по договору аренды включаются в доходы по обычным видам деятельности, то они отражаются на счете 90 «Продажи»/субсчет 90-1 «Выручка», если в прочие доходы, то на счете 91 «Прочие доходы и расходы»/субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Если условиями договора предусмотрено, что курс иностранной валюты определяется на дату фактического перечисления денежных средств в качестве арендной платы арендодателю, то в его учете будут возникать курсовые разницы от переоценки арендной платы на дату ее начисления и дату ее перечисления.

В бухгалтерском учете указанные разницы включаются арендодателем в состав прочих доходов (при росте курса) или в состав прочих расходов (при падении курса). На это указывают пункты 11–13 ПБУ 3/2006. Отражаются они на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В-третьих, в налоговом учете разницы, возникающие по договору аренды, заключенному в условных денежных единицах будут признаваться не курсовыми, а суммовыми разницами. Это следует из пункта 11.1 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) и из подпункта 5.1 пункта 1 статьи 265 НК РФ.

В зависимости от вида возникающих суммовых разниц в налоговом учете они включаются либо в состав внереализационных доходов (статья 250 НК РФ) либо внереализационных расходов (статья 265 НК РФ) налогоплательщика.

### **Обратите внимание!**

Оказание услуг на российской территории на основании статьи 146 НК РФ представляет собой объект налогообложения по НДС, в силу чего арендодатель при сдаче имущества в аренду обязан предъявить арендатору сумму НДС к оплате. Предъявление налога к оплате арендатору осуществляется путем выставления счета-фактуры, причем сделать это нужно не позднее пяти календарных дней, считая со дня подписания акта оказания услуг.

В связи с тем, что договор аренды составляется в условных единицах, то у арендодателя может возникнуть законный вопрос, вправе ли он выставить счет-фактуру в условных единицах? Заметим, что в самой главе 21 НК РФ нет ответа на этот вопрос. Единственное, на что указывает статья 169 НК РФ, это то, что суммы, указываемые в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте, если по условиям сделки обязательство выражено в иностранной валюте.

Вместе с тем, сегодня Минфин Российской Федерации допускает возможность выставления счетов-фактур в условных денежных единицах, на что, в частности, указывают Письма Минфина Российской Федерации от 24 марта 2010 года № 03-07-09/14, от 7 июня 2010 года № 03-07-09/35 и другие.

## **Ремонт сданного в аренду имущества арендодателем, кто должен его производить и как, изменив договор, предотвратить безвозмездность операции**

**Основные средства, находящиеся в аренде, подвергаются физическому и моральному износу, нуждаются в ремонте и восстановлении. Как правило, в договоре аренды оговариваются условия, возлагающие на его участников обязанности по проведению определенных работ по ремонту арендованных помещений. В статье рассмотрим порядок отражения в учете арендодателя расходов на ремонт.**

Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ) определены обязанности сторон договора аренды по содержанию арендованного имущества. Статьей 616 ГК РФ установлено, что арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды.

Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить текущий ремонт и нести расходы по его содержанию, если иное не установлено законом или договором аренды (пункт 2 статьи 616 ГК РФ).

Имущество, переданное в аренду, в процессе эксплуатации изнашивается, возникает необходимость произвести его ремонт.

Различают три вида ремонта:

- текущий ремонт;
- средний ремонт;
- капитальный ремонт.

В Письме Минфина Российской Федерации от 14 января 2004 года № 16-00-14/10 указано, что для определения тех или иных видов ремонта (текущий, средний, капитальный и тому подобное) должны использоваться соответствующие документы, разработанные техническими службами организаций в рамках системы планово-предупредительных ремонтов.

Как правило, к работам по текущему ремонту относятся работы по систематическому предохранению его от преждевременного износа, например, один раз в квартал, это позволяет поддерживать имущество в рабочем состоянии.

Средний ремонт выделяют как текущий ремонт, но периодичность его осуществления менее одного года.

Капитальный ремонт – воспроизводство основных средств путем крупного, всеобъемлющего ремонта, при котором заменяются целиком, изношенные детали, узлы, части машин, зданий, сооружений. Проведение капитального ремонта зависит от того, насколько интенсивно используется основное средство. Капитальный ремонт, как правило, проводят не чаще одного раза в несколько лет, и по времени он является более продолжительным.

Согласно разъяснениям Минфина Российской Федерации, приведенным в Письме от 23 ноября 2006 года № 03-03-04/1/794, по вопросам отнесения тех или иных работ к капитальному ремонту или реконструкции следует руководствоваться:

– Постановлением Госстроя СССР от 29 декабря 1973 года № 279 «Об утверждении Положения о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13–14.2000»;

– Ведомственными строительными нормами ВСН 58–88 (Р) «Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения», утвержденными Приказом Госкомархитектуры Российской Федерации при Госстрое СССР от 23 ноября 1988 года № 312.

Отметим, что при определении терминов «реконструкция» и «капитальный ремонт» необходимо руководствоваться указанными документами и Письмом Минфина СССР от 29 мая 1984 года № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий». Так, в соответствии с указанным Письмом: реконструкция здания – комплекс строительных работ и организационно-технических мероприятий, связанных с изменением основных технико-экономических показателей (количества и площади квартир, строительного объема и общей площади здания, вместимости или пропускной способности или его назначения) в целях улучшения условий проживания, качества обслуживания, увеличения объема услуг, а капитальный ремонт здания – ремонт здания с целью восстановления его ресурса с заменой при необходимости конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, а также улучшения эксплуатационных показателей.

При ремонте оборудования автор рекомендует применять Положение об обеспечении безопасности производственного оборудования ПОТ РО-14000-002-98, утвержденное Минэкономики Российской Федерации 20 января 1998 года и Государственный стандарт ГОСТ Р 50938-96 «Услуги бытовые. Ремонт и техническое обслуживание электробытовых машин и приборов», утвержденный Постановлением Госстандарта Российской Федерации от 22 августа 1996 года.

Согласно Постановлению ФАС Поволжского округа от 17 января 2007 года по делу №А65-39309/2005-СГ2-24, в случае разногласий по вопросу о классификации ремонтных работ в рамках арендных правоотношений можно проводить соответствующую экспертизу.

Если арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, то срок проведения капитального ремонта должен быть определен договором аренды, но если капитальный ремонт вызван неотложной необходимостью, он должен быть проведен арендодателем в разумный срок.

Нарушение арендодателем обязанности по проведению капитального ремонта дает арендатору право по своему выбору (пункт 1 статьи 616 ГК РФ):

- произвести капитальный ремонт, предусмотренный договором или вызванный неотложной необходимостью, и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы;
- потребовать соответственного уменьшения арендной платы;
- потребовать расторжения договора и возмещения убытков.

Заметим, что договором аренды обязанность по проведению капитального ремонта может быть возложена на арендатора. Если, в противоречие с законодательством, при не подтверждении данного условия договором аренды арендатор осуществляет капитальный ремонт, то, как по безвозмездной операции, у арендодателя возникает налогооблагаемая прибыль в сумме затрат арендатора на капитальный ремонт.

Таким образом, если договором аренды предусмотрено, что обязанность по проведению капитального ремонта имущества, переданного в аренду, возложена на арендодателя, то расходы, произведенные арендодателем по капитальному ремонту сданного в аренду имущества, не могут быть учтены арендатором в качестве расходов, принимаемых при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. При этом арендодатель может предусмотреть компенсацию произведенных на капитальный ремонт затрат через арендные платежи. Ана-

логичная точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 27 июля 2006 года № 03-03-04/2/183.

При этом расходы, возникающие у арендодателя, в связи с проведением капитального ремонта, должны быть обоснованы, оправданы, документально подтверждены и направлены на получение дохода (пункт 1 статьи 252 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)), в том числе и соответствующей сметой.

В том случае, если передача имущества в аренду является у организации основным видом деятельности, то расходы арендодателя при проведении ремонта относятся к расходам, связанным с производством и реализацией, на основании подпункта 2 пункта 1 статьи 253 НК РФ.

Если передача имущества в аренду не носит постоянный характер, то расходы, связанные с проведением ремонта, относятся в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ к внереализационным расходам.

В отношении обязанностей, связанных с проведением ремонта по транспортным средствам, переданным в аренду, отметим следующее.

Транспортное средство можно передавать в аренду с экипажем (с услугами по управлению) и без.

Содержание арендованных транспортных средств регулируется статьями 634, 644 ГК РФ.

В соответствии со статьей 634 ГК РФ арендодатель в течение всего срока аренды транспортного средства с экипажем обязан поддерживать надлежащее состояние сданного в аренду транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта и предоставление необходимых принадлежностей.

Статьей 644 ГК РФ установлено, что арендатор в течение всего срока договора аренды транспортного средства без экипажа обязан поддерживать надлежащее состояние арендованного транспортного средства, включая осуществление текущего и капитального ремонта.

Иными словами, если транспортное средство арендуется с экипажем, обязанность проводить ремонтные работы возложена на арендодателя, если без экипажа – на арендатора. То есть ГК РФ не разрешено перераспределять между сторонами обязанности по содержанию транспортного средства.

Если, в противоречие с законодательством, при аренде транспортного средства с экипажем, арендатор осуществляет ремонт, то, как по безвозмездной операции, у арендодателя возникает налогооблагаемая прибыль в сумме затрат арендатора на ремонт, а у арендатора сумма расходов не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Если, в противоречие с законодательством, при аренде транспортного средства без экипажа, арендодатель осуществляет ремонт, то, как по безвозмездной операции, у арендодателя сумма расходов не уменьшает налогооблагаемую прибыль в сумме затрат арендатора на ремонт, а у арендатора возникает налогооблагаемая прибыль в сумме затрат арендодателя на ремонт.

Стоимость запасных частей и деталей (узлов), полученных в ходе ремонта, отражается как внереализационный доход и одновременно учитывается как материальные расходы в размере суммы налога на прибыль, уплаченного с указанного внереализационного дохода. В целях налогообложения прибыли бывшие в употреблении восстановленные детали и узлы, используемые при ремонте, не могут учитываться как возвратные отходы (Письмо Минфина Российской Федерации от 10 сентября 2007 года № 03-03-06/1/656).

Для подтверждения необходимости ремонта и оформления дефектов сдаваемого в аренду имущества, выявленных по результатам контроля, автор рекомендует составлять Акт

о выявленных дефектах оборудования (форма №ОС-16), что позволит улучшить экономическую обоснованность расходов на ремонт.

Для оформления и учета приема-сдачи объектов основных средств из ремонта, реконструкции, модернизации применяется Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма №ОС-3). Он подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем внешней организации или структурного подразделения, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Акт утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается у арендодателя, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Данные ремонта, реконструкции, модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма №ОС-6).

## **Резервы на ремонт сданного в аренду имущества у арендодателя**

Большинство арендодателей тратят на ремонт сдаваемых в аренду основных средств немалые суммы. Для равномерного учета таких расходов законодательство разрешает организациям создавать резервы под предстоящий ремонт имущества. В данной статье рассмотрим особенности отражения в бухгалтерском и налоговом учете арендодателя затрат на создание резерва на ремонт сдаваемого в аренду имущества.

Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ) определены обязанности сторон договора аренды по содержанию арендованного имущества. Статьей 616 ГК РФ установлено, что арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды.

Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить текущий ремонт и нести расходы по его содержанию, если иное не установлено законом или договором аренды (пункт 2 статьи 616 ГК РФ).

Таким образом, по общему правилу, установленному статьей 616 ГК РФ, арендодатель производит за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, а арендатор делает текущий ремонт. Но при этом они вправе предусмотреть другой порядок распределения обязанностей по проведению ремонта в договоре аренды.

Отметим, что в случае нарушения арендодателем обязанности по проведению капитального ремонта арендатор вправе, в частности, произвести капитальный ремонт, предусмотренный договором или вызванный неотложной необходимостью, и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы.

В случае невыполнения обязанностей, предусмотренных договором аренды в отношении обязанностей по проведению капитального ремонта, обе стороны имеют право на расторжение договора аренды в судебном порядке (статьи 619, 620 ГК РФ).

Поскольку законодательством установлено, что при прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором (статья 622 ГК РФ), любые виды ремонта, как текущего, так и капитального, необходимо согласовывать с арендодателем, даже если он предусмотрен договором аренды, и обязательно в письменном виде: это поможет арендатору избежать проблем в отношениях с арендодателем, в том числе материальных потерь.

### **Резерв на ремонт основных средств в бухгалтерском учете арендодателя.**

Прежде всего, напомним, что до 1 января 2011 года право организаций на создание в бухгалтерском учете такого вида резервов предстоящих расходов, как резерв на ремонт основных средств, было закреплено в пункте 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н (далее – Положение № 34н).

Однако Приказом Минфина Российской Федерации от 24 декабря 2010 года № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и призна-

нии утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 года № 3» действие пункта 72 Положения № 34н было отменено.

При этом отмена пункта 72 Положения № 34н не повлияла на возможность создания арендодателем резерва на ремонт основных средств, так как теперь такой резерв с точки зрения бухгалтерского законодательства рассматривается как оценочное обязательство организации. На это указывает пункт 4 Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)», утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 13 декабря 2010 года № 167н (далее – ПБУ 8/2010) и вступившего в силу с бухгалтерской отчетности 2011 года.

Именно этим бухгалтерским стандартом обязаны руководствоваться российские коммерческие фирмы (за исключением кредитных) при создании большинства видов резервов. Исключение составляют лишь оценочные резервы, а также те, которые создаются за счет нераспределенной прибыли организации.

#### **Обратите внимание!**

Если организация – арендодатель обладает статусом субъекта малого бизнеса, то применение указанного бухгалтерского стандарта осуществляется ею в добровольном порядке, на что, в частности, указывает пункт 3 ПБУ 8/2010.

Согласно пункту 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

В пункте 15 ПБУ 8/2010 сказано, что оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату. При этом в силу пункта 16 ПБУ 8/2010 величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Причем в обязательном порядке арендодатель должен обеспечить документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

#### **Обратите внимание!**

Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (по приведенной стоимости). Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации. Такие правила определены пунктом 20 ПБУ 8/2010.

На основании пункта 8 ПБУ 8/2010 оценочные обязательства по ремонту основных средств отражаются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

На основании пункта 8 ПБУ 8/2010 величина оценочного обязательства по ремонту основных средств может учитываться арендодателем либо в составе расходов по обычным видам деятельности, либо включаться в состав прочих расходов.

При фактических расчетах за проведенный ремонт сдаваемых в аренду основных средств в бухгалтерском учете арендодателя будет отражена сумма затрат, связанных с проведением ремонта, в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов.

#### **Обратите внимание!**

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано, на что указывает пункт 21 ПБУ 8/2010.

Иными словами, к счету 96 «Резервы предстоящих расходов» должен быть открыт специальный субсчет для предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Если фактические расходы арендодателя на проведение ремонта превысят сумму учтенного оценочного обязательства, то расходы на ремонт, осуществленные сверх зарезервированной суммы, будут отражаться в бухгалтерском учете в общем порядке.

Если фактические расходы на ремонт основных средств окажутся менее суммы признанного оценочного обязательства, то неиспользованную сумму резерва следует включить в состав прочих доходов, на что указывает пункт 22 ПБУ 8/2010. Вместе с тем, избыточные суммы одного оценочного обязательства могут не списываться с учета, а переноситься на создание другого оценочного обязательства такого же рода.

Имейте в виду, что в конце года организация обязана провести проверку признанных оценочных обязательств по ремонту, на что указано в пункте 23 ПБУ 8/2010. Результатом такой проверки может быть как корректировка оценочного обязательства в сторону увеличения, или уменьшения, так и полное списание в порядке, определенном пунктом 22 ПБУ 8/2010.

### **Налоговый учет резерва на ремонт основных средств.**

В целях налогообложения прибыли расходы на ремонт основных средств включены в состав расходов, связанных с производством и реализацией (подпункт 2 пункта 1 статьи 253 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)).

Статьей 260 НК РФ определен порядок списания расходов на ремонт основных средств:

- расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат;
- для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе созда-

вать резервы под предстоящие ремонты основных средств в соответствии с порядком, установленным статьей 324 НК РФ.

Выбранный метод списания расходов на ремонт основных средств должен быть закреплен в учетной политике арендодателя. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 31 мая 2007 года № 03-03-06/1/352.

Обратите внимание, что в налоговом учете создавать различные резервы имеют право только те налогоплательщики, которые определяют доходы и расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль методом начисления.

Статьей 324 НК РФ установлено, что в случае, если налогоплательщик создает резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на проведение ремонта списывается за счет средств указанного резерва.

В аналитическом учете налогоплательщик формирует сумму расходов на ремонт основных средств с учетом группировки всех осуществленных расходов, включая стоимость запасных частей и расходных материалов, используемых для ремонта, расходов на оплату труда работников, осуществляющих ремонт, и прочих расходов, связанных с ведением указанного ремонта собственными силами, а также с учетом затрат на оплату работ, выполненных сторонними силами (пункт 1 статьи 324 НК РФ).

Налогоплательщик, образующий резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в такой резерв, исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения (пункт 2 статьи 324 НК РФ).

Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Для расчета совокупной стоимости амортизируемых основных средств, введенных до вступления в силу главы 25 НК РФ, принимается восстановительная стоимость, определенная в соответствии с пунктом 1 статьи 257 НК РФ.

При определении нормативов отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств налогоплательщик обязан определить предельную сумму отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости указанного 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. Как следует из этого, создать резерв может только тот арендодатель, у которого имеется такая информация.

Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного ремонта, приходящегося на соответствующий период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные работы не проводились.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последнее число соответствующего отчетного (налогового) периода.

Если сумма фактически осуществленных затрат на ремонт основных средств в отчетном (налоговом) периоде превышает сумму созданного резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Если же на конец налогового периода остаток средств резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств превышает сумму фактически осуществленных в текущем налоговом периоде затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения на последнюю дату текущего налогового периода для целей налогообложения включается в состав доходов налогоплательщика.

Отметим, если в соответствии с учетной политикой для целей налогообложения и на основании графика проведения капитального ремонта основных средств арендодатель осуществляет накопление средств для финансирования указанного ремонта в течение более одного налогового периода, то на конец текущего налогового периода остаток таких средств не подлежит включению в состав доходов для целей налогообложения.

Согласно пункту 3 статьи 324 НК РФ, если налогоплательщик осуществляет виды деятельности, в отношении которых в соответствии со статьей 274 НК РФ отдельно исчисляется налоговая база по налогу, то аналитический учет расходов на ремонт основных средств для целей налогообложения ведется по видам производства, по видам деятельности.

Таким образом, для формирования резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств арендодателю необходимо иметь информацию:

- о первоначальной стоимости амортизируемых основных средств на начало налогового периода;
- среднюю величину фактических расходов на ремонт основных средств за предыдущие три года;
- график проведения ремонтов, приходящихся на текущий налоговый период;
- сметную стоимость этих ремонтов;
- перечень основных средств, по которым будут осуществляться особо сложные и дорогие виды ремонта;
- график проведения особо сложных и дорогих видов ремонта с указанием периода ремонта и их сметную стоимость.

Арендодатель, принявший решение о создании резерва на ремонт основных средств на начало налогового периода, формирует смету на ремонт основных средств (за исключением основных средств, по которым будут проводиться особо сложные и дорогие виды капитального ремонта), исходя из периодичности ремонта, приходящегося на текущий налоговый период. Указанная сумма сравнивается с показателем, определяемым как сумма фактически осуществленных расходов за предыдущие три года, деленная на три. Меньшая из сумм будет являться основной для определения отчислений в указанный резерв.

В том случае, если у налогоплательщика есть основные средства, по которым будут осуществляться сложные и дорогие виды капитального ремонта, то он должен определить сумму дополнительных отчислений в резерв, исходя из общей суммы ремонта по этим объектам основных средств, поделенную на количество лет, между которыми происходят указанные виды ремонта, и указанную часть прибавить к сумме отчислений по «недорогим» видам ремонта.

Общая сумма равномерно включается арендодателем в состав текущего отчетного (налогового) периода. Если у арендодателя отчетным периодом по налогу на прибыль является месяц, то ежемесячно в составе расходов будет учитываться  $1/12$ , если отчетным периодом является квартал, то  $1/4$ .

По окончании налогового периода налогоплательщик сравнивает в обязательном порядке фактически осуществленные расходы на текущие и капитальные ремонты с величиной соответствующей части резерва. Отметим, что учет расходов на особо сложные и дорогие виды ремонтов ведется раздельно.

Если фактические расходы на текущие и недорогие виды ремонта превысили сумму резерва на ремонт основных средств, то сумма превышения включается в состав прочих расходов в соответствии с пунктом 2 статьи 324 НК РФ.

Если фактические расходы на текущие и недорогие виды ремонта оказались меньше суммы созданного резерва, то разница включается в состав внереализационных доходов (пункт 2 статьи 324 НК РФ, пункт 7 статьи 250 НК РФ).

***Пример.***

У организации сумма фактически осуществленных расходов на ремонт сдаваемых в аренду основных средств за предыдущие три года составила 1 350 000 рублей. Следовательно, средняя величина фактических расходов составила 450 000 рублей (1 350 000 рублей / 3).

Организация принимает решение о создании резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств. Имеется смета на проведение ремонтных работ, в соответствии с которой предполагаемый объем ремонтных работ составляет 500 000 рублей.

В соответствии с пунктом 2 статьи 324 НК РФ предельная сумма резерва предстоящих расходов на ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Следовательно, отчисления в резерв организация будет определять исходя из предельной суммы 450 000 рублей.

В этом же году организация предполагает осуществить капитальный ремонт наиболее сложного оборудования. Согласно технической документации это оборудование подлежит ремонту 1 раз в пять лет. Сметная стоимость ремонта оборудования составляет 5 000 000 рублей. Отчисления в резерв по данному ремонту в течение года составят 1 000 000 рублей (5 000 000 / 5).

Значит, организация в текущем году вправе создать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в сумме 1 450 000 рублей (450 000 + 1 000 000).

Отчетным периодом по налогу на прибыль у организации является месяц, следовательно, на последнее число месяца организация будет включать в расходы текущего периода сумму равную 1/12 от общей суммы – 120 833 рубля.

На конец текущего года у организации фактические расходы по «недорогому» виду ремонта составили 470 000 рублей, то есть произошло превышение фактических сумм расхода над резервными суммами. Разница между фактическими суммами и зарезервированными суммами относится в состав прочих расходов.

Сумма резерва по дорогостоящему оборудованию (1 000 000 рублей) не восстанавливается.

## Страхование сданного в аренду имущества

На практике довольно часто при заключении договоров аренды арендодатели, желая защитить свои имущественные интересы в сохранении имущества, самостоятельно страхуют переданное в аренду имущество. В нижеприведенном материале поговорим об особенностях учета расходов на страхование имущества, переданного в аренду.

### Правовые основы.

Гражданско-правовые основы страхования регулируются главой 48 «Страхование» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) и положениями Закона Российской Федерации от 27 ноября 1992 года № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации» (далее – Закон № 4015-1).

Страхование осуществляется на основании договоров имущественного или личного страхования, заключаемых гражданином или юридическим лицом (страхователем) со страховой организацией (страховщиком) (пункт 1 статьи 927 ГК РФ).

Сторонами по договору имущественного страхования являются страховщик, страхователь или иное лицо (выгодоприобретатель), в пользу которого заключен договор страхования.

По договору имущественного страхования одна сторона (страховщик) обязуется за обусловленную договором плату (страховую премию) при наступлении предусмотренного в договоре события (страхового случая) возместить другой стороне (страхователю) или иному лицу, в пользу которого заключен договор (выгодоприобретателю), причиненные вследствие этого события убытки в застрахованном имуществе либо убытки в связи с иными имущественными интересами страхователя (выплатить страховое возмещение) в пределах определенной договором суммы (страховой суммы) (пункт 1 статьи 929 ГК РФ).

Под страховой премией понимается плата за страхование, которую страхователь (выгодоприобретатель) обязан уплатить страховщику в порядке и в сроки, установленные договором (пункт 1 статьи 954 ГК РФ). При определении размера страховой премии, подлежащей уплате, страховщик вправе применять разработанные им страховые тарифы, определяющие премию, взимаемую с единицы страховой суммы, с учетом объекта страхования и характера страхового риска (пункт 2 статьи 954 ГК РФ).

Договором может быть предусмотрено внесение страховой премии в рассрочку. В этом случае договором определяются также и последствия неуплаты в установленные сроки очередных страховых взносов (пункт 3 статьи 954 ГК РФ).

Страховой случай может наступить до уплаты очередного страхового взноса, внесение которого просрочено. В такой ситуации страховщик вправе при определении размера подлежащего выплате страхового возмещения по договору имущественного страхования зачесть сумму просроченного страхового взноса (пункт 4 статьи 954 ГК РФ).

По договору имущественного страхования могут быть, в частности, застрахованы следующие имущественные интересы (пункт 2 статьи 929 ГК РФ):

– риск утраты (гибели), недостачи или повреждения определенного имущества (статья 930 ГК РФ);

– риск ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц, а в случаях, предусмотренных законом, также ответственности по договорам – риск гражданской ответственности (статьи 931 и 932 ГК РФ).

Договор страхования заключается в письменной форме, несоблюдение письменной формы договора влечет его недействительность, за исключением договора обязательного государственного страхования (пункт 1 статьи 940 ГК РФ).

Договор страхования может быть заключен путем составления одного документа либо вручения страховщиком страхователю на основании его заявления страхового полиса, подписанного страховщиком. Заявление о выдаче страхового полиса может быть сделано как письменно, так и устно (пункт 2 статьи 940 ГК РФ).

При заключении договора страхования страховщик вправе применять разработанные им или объединением страховщиков стандартные формы договора (страхового полиса) по отдельным видам страхования (пункт 3 статьи 940 ГК РФ).

Существенными условиями договора страхования, по которым между страхователем и страховщиком должно быть достигнуто соглашение, являются (статья 942 ГК РФ):

- определение имущества либо имущественного интереса, являющегося объектом страхования;
- характер события, на случай наступления которого осуществляется страхование (страховой случай);
- размер страховой суммы;
- срок действия договора.

Сумма, в пределах которой страховщик обязуется выплатить страховое возмещение по договору имущественного страхования, определяется соглашением страхователя со страховщиком. При страховании имущества, если договором страхования не предусмотрено иное, страховая сумма не должна превышать действительную стоимость (страховую стоимость). Такой стоимостью для имущества считается его действительная стоимость в месте его нахождения в день заключения договора страхования (статья 947 ГК РФ).

Договор страхования, если в нем не предусмотрено иное, вступает в силу в момент уплаты страховой премии или первого ее взноса (пункт 1 статьи 957 ГК РФ).

Страхование, обусловленное договором, распространяется на страховые случаи, которые произошли после вступления договора в силу, если в договоре не предусмотрен иной срок начала действия страхования (пункт 2 статьи 957 ГК РФ).

Договор страхования может быть прекращен до наступления срока, на который он был заключен, если после вступления договора в силу возможность наступления страхового случая отпала по обстоятельствам иным, чем страховой случай. Таким обстоятельством может быть, в частности, гибель застрахованного имущества по иным причинам, чем страховой случай (пункт 1 статьи 958 ГК РФ).

При наступлении страхового случая страхователь обязан немедленно уведомить страховщика о его наступлении (статья 961 ГК РФ). Способ уведомления и сроки необходимо предусмотреть в договоре.

В качестве страховщиков договоры страхования могут заключать юридические лица, имеющие разрешения (лицензии) на осуществление страхования соответствующего вида. Порядок лицензирования деятельности страховых организаций определяется законами о страховании (статья 938 ГК РФ).

Следует отметить, что Федеральный закон от 8 августа 2001 года № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» на страховую деятельность не распространяется.

На территории Российской Федерации страхование интересов юридических лиц может осуществляться только страховщиками, имеющими лицензии, полученные в порядке, установленном Законом № 4015-1.

## **Страхование имущества при аренде.**

При сдаче имущества в аренду возможны следующие основные варианты его страхования:

- страхователем является арендодатель;
- страхователем является арендатор, а выгодоприобретателем – арендодатель;
- страхователем и выгодоприобретателем является арендатор.

Возможны и другие варианты, например выгодоприобретатели – это третьи лица (естественно, имеющие интерес в сохранении застрахованного имущества) либо к страхованию подключаются участники субаренды и тому подобное.

Таким образом, арендодатель и арендатор могут договориться о том, что страхование имущества, переданного в аренду, осуществляет арендодатель. Такое страхование, обязательность в отношении которого вытекает из договора, не признается обязательным в смысле статьи 935 ГК РФ (пункт 1 статьи 421 ГК РФ, пункт 4 статьи 935 ГК РФ).

Главными документами, на основании которых производится выплата страхового возмещения, являются заявление страхователя о наступлении страхового случая и страховой акт.

## **Бухгалтерский учет страховых взносов.**

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденными Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н расчеты со страховой организацией по страхованию имущества, переданного в аренду, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Уплаченную сумму страховой премии (взноса) арендодатель признает в составе расходов единовременно на дату получения страхового полиса (то есть на дату вступления в силу договора страхования) (пункты 5, 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33н). Это можно объяснить тем, что на дату выдачи страхового полиса страховщик не имеет задолженности перед страхователем (арендодателем) в сумме страховой премии (взноса). Задолженность страховщика перед страхователем может возникнуть только после наступления страхового случая, причем в сумме страхового возмещения, а не в сумме уплаченной страховой премии (взноса).

Отметим, что единовременное признание страховой премии (взноса) в составе расходов на дату получения страхового полиса отвечает предъявляемым к учетной политике организации требованиям осмотрительности (большая готовность к признанию расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов) и требованию рациональности (рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйствования и величины организации) (пункт 6 Приказа Минфина Российской Федерации от 6 октября 2008 года № 106н «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)), «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)»).

Если арендодатель применяет в налоговом учете кассовый метод начисления, то различий между порядком признания расходов на страхование в бухгалтерском и налоговом учете не возникает при условии, что расходы на страхование формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) текущего месяца.

При применении арендодателем в налоговом учете метода начисления в месяце уплаты страховой премии (взноса) в бухгалтерском учете возникают вычитаемая временная разница (далее – ВВР) и соответствующий ей отложенный налоговый актив (далее – ОНА). В бухгалтерском учете возникновение ОНА отражается по дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Указанные ВВР и ОНА уменьшаются (погашаются) по мере признания расходов на страхование в налоговом учете (пункты 11, 14, 17 Приказа Минфина Российской Федерации от 19 ноября 2002 года № 114н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02»).

### **Бухгалтерский учет страхового возмещения.**

Сумма страхового возмещения, полученная арендодателем от страховой компании в соответствии с договором страхования, отражается по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

### **Налоговый учет страховых взносов.**

В соответствии с пунктом 6 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в статьях 255, 263 и 291 НК РФ.

Согласно статье 263 НК РФ расходы на добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных) включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. В случае, если тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат (пункт 2 статьи 263 НК РФ).

### **Налоговый учет страхового возмещения.**

В целях налогообложения прибыли к внереализационным доходам налогоплательщика относятся доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба (пункт 3 статьи 250 НК РФ).

По мнению Минфина Российской Федерации, страховое возмещение, полученное по договору добровольного имущественного страхования при наступлении страхового случая, включается в состав доходов, учитываемых при налогообложении прибыли (Письма Минфина Российской Федерации от 1 февраля 2010 года № 03-03-06/2/17, от 1 февраля 2010

года № 03-03-06/2/14, от 1 февраля 2010 года № 03-03-06/2/21, от 1 февраля 2010 года № 03-03-06/2/15).

В указанных Письмах сказано, что в статье 251 НК РФ приведен исчерпывающий перечень доходов, не учитываемых при налогообложении прибыли. Суммы страхового возмещения, полученные налогоплательщиком по договору добровольного имущественного страхования при наступлении страхового случая, в указанном перечне не поименованы.

Следовательно, доходы, полученные в виде сумм страхового возмещения убытков или ущерба, учитываются в целях налогообложения прибыли в соответствии с положениями статьи 250 НК РФ в составе внереализационных доходов. Аналогичный вывод сделан финансовым ведомством в Письме от 30 июля 2009 года № 03-03-06/1/501.

Сумма страхового возмещения, полученная организацией по договору добровольного страхования автомобиля, в связи с угоном застрахованного автомобиля, включается в состав внереализационного дохода, учитываемого при налогообложении прибыли. Одновременно в состав внереализационных расходов организации списывается стоимость утраченного имущества, по которому произведена выплата (Письмо Минфина Российской Федерации от 29 марта 2007 года № 03-03-06/1/185).

В соответствии с Письмом УФНС Российской Федерации по городу Москве от 21 марта 2007 года № 19–11/25344 если ремонт автомобиля осуществляется с участием собственника имущества, то страховое возмещение, полученное страхователем – выгодоприобретателем (арендодателем – собственником сдаваемого в аренду легкового автомобиля (транспортного средства без экипажа)) по договору страхования движимого имущества, учитывается для целей налогообложения прибыли в составе доходов выгодоприобретателя при наступлении страхового случая (повреждения застрахованного автомобиля в результате ДТП). Включение расходов на ремонт, связанных с причинением вреда в результате аварии (ДТП) с целью уменьшения налогооблагаемой базы возможно только в части затрат, покрываемых за счет сумм страхового возмещения.

При этом судебные органы делают выводы, что организация может учесть затраты на ремонт автомобиля в размере, превышающем страховое возмещение. Ведь размер таких расходов не должен зависеть от того, застраховано основное средство или нет. В частности такой вывод содержится в Постановлениях ФАС Московского округа от 14 мая 2010 года по делу №КА-А40/4457-10, ФАС Уральского округа от 7 июля 2008 года №Ф09-4771/08-С3 по делу №А76-23428/07. Солидарен с судьями и Минфин (Письмо от 31 марта 2009 года № 03-03-06/2/70).

Договором страхования и правилами страхования, на основании которых заключен договор страхования автомобиля, может быть предусмотрена возможность компенсации ущерба путем восстановления автомобиля непосредственно страховой компанией без привлечения страхователя. В этом случае, по мнению Минфина Российской Федерации, высказанному в Письме от 18 марта 2005 года № 02-3-10/38 «О признании расходов», у страхователя не возникает обязанности формирования доходов для целей налогообложения прибыли в сумме страхового возмещения. У страхователя в этом случае не должно быть и расходов в сумме ущерба, связанной с наступлением страхового случая. Аналогичное мнение высказано в Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 21 марта 2007 года № 19–11/25344.

Вместе с тем в Постановлении ФАС Московского округа от 30 ноября 2009 года по делу №КА-А40/12576-09, суд сделал вывод о правомерности невключения налогоплательщиком во внереализационные доходы по налогу на прибыль сумм страхового возмещения, полученного при наступлении страхового случая (дорожно-транспортного происшествия, в результате которого пострадало транспортное средство, принадлежащее налогоплатель-

щику). Аналогичный вывод сделан и в Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 15 декабря 2010 года по делу №А70-6645/2009.

Таким образом, исходя из позиции Минфина Российской Федерации и налоговых органов, при наступлении страхового случая сумма возмещения, полученная от страховой организации, признается внереализационным доходом организации. Противоположную точку зрения налогоплательщику, скорее всего, придется отстаивать в суде.

## **Модернизация и прочие улучшения арендодателем сданного в аренду имущества, в том числе компенсация расходов арендатора**

В практической деятельности не у каждого хозяйствующего субъекта имеется возможность приобрести недвижимость в собственность. Поэтому в большинстве случаев организации предпочитают взять помещение в аренду, причем даже тогда, когда оно нуждается в модернизации, ремонте, реконструкции и так далее. Иначе говоря, арендатор может улучшить характеристики арендованного помещения.

Более того, арендодатель может и сам провести модернизацию и прочие улучшения сданного в аренду имущества. В настоящей статье рассмотрим порядок отражения затрат на модернизацию и прочие улучшения в учете арендодателя.

Прежде всего, рассмотрим гражданско-правовые аспекты договора аренды.

Правоотношения сторон по договору аренды регулируются главой 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (статья 606 ГК РФ). Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

Законом могут быть установлены виды имущества, сдача которого в аренду не допускается или ограничивается (пункт 2 статьи 607 ГК РФ).

Пунктом 3 статьи 607 ГК РФ определено, что в договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным.

Сторонами договора аренды являются арендодатель и арендатор. В соответствии со статьей 608 ГК РФ право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

При долгосрочной аренде основных средств у арендодателя либо арендатора может возникнуть необходимость проведения реконструкции или модернизации данных объектов. Поэтому стороны должны иметь четкое представление о налоговых последствиях проведения неотделимых улучшений арендованного имущества.

В соответствии с пунктом 1 статьи 623 ГК РФ произведенные арендатором отдельные улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды.

В случае, когда арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, неотделимые без вреда для него, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды (пункт 2 статьи 623 ГК РФ).

Согласно пункту 3 статьи 623 ГК РФ стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено законом.

Улучшения арендованного имущества (как отделимые, так и неотделимые), произведенные за счет амортизационных отчислений от этого имущества, являются собственностью арендодателя (пункт 4 статьи 623 ГК РФ).

Требования гражданского законодательства не предусматривают переход права собственности на произведенные неотделимые улучшения к арендатору. В связи с этим собственником неотделимых улучшений становится собственник арендуемого имущества.

Если в договоре аренды не предусмотрено условие о том, что арендодатель возмещает арендатору расходы на реконструкцию или модернизацию арендованных основных средств, то затраты на осуществление неотделимых улучшений производятся арендатором за счет собственных средств.

Если модернизацию сдаваемого в аренду имущества осуществляет арендодатель, то до ее проведения руководителю арендодателя следует издать приказ о ее необходимости, с указанием целей модернизации, сроков проведения, сметной стоимости, а также лиц, ответственных за проведение модернизации и сдачу-приемку основных средств.

Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» установлено, что для оформления и учета сдачи объектов основных средств на модернизацию и их приема из модернизации применяется Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств (форма №ОС-3).

Акт подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей модернизацию и утверждается руководителем организации арендодателя или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если модернизацию выполняет сторонняя организация, то акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей модернизацию. Данные модернизации вносятся в инвентарную карточку учета объекта основных средств (формы №ОС-6, №ОС-6а, №ОС-6б).

Если по результатам достройки, дооборудования, реконструкции и модернизации объекта основных средств принимается решение об увеличении его первоначальной стоимости, то корректируются данные в инвентарной карточке этого объекта. Если отражение корректировок в указанной инвентарной карточке затруднено, то взамен открывается новая инвентарная карточка (с сохранением ранее присвоенного инвентарного номера) с отражением новых показателей, характеризующих достроенный, дооборудованный, реконструированный или модернизированный объект.

В целях бухгалтерского учета затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы, а по завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете учета вложений во внеоборотные активы, либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета учета основных средств, либо учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат (пункт 42 Методических указаний по бухгалтер-

скому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н (далее – Методические указания № 91н)).

В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту (пункт 20 ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», пункт 60 Методических указаний № 91н).

На основании пункта 3 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) для целей уплаты налога на прибыль из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации, продолжительностью свыше 12 месяцев и по ним, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача, начисление амортизации не производится. При окончании реконструкции амортизация начисляется, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло окончание реконструкции (пункт 2 статьи 322 НК РФ).

Например, с момента издания приказа о начале реконструкции сдаваемого в аренду здания амортизация по нему не начисляется до окончания реконструкции, даже если это амортизация по эксплуатируемому зданию в случае реконструкции только цокольного этажа продолжительностью свыше 12 месяцев, такая точка зрения приведена в письме Минфина Российской Федерации от 16 января 2008 года № 03-03-06/1/8. При этом автор рекомендует реконструкцию дробить на несколько неперекрываемых этапов, что позволит не исключать основное средство из состава амортизируемого имущества.

В Письмах УФНС Российской Федерации по городу Москве от 29 сентября 2009 года № 16–15/100988, от 1 апреля 2008 года № 20–12/030776, от 15 февраля 2007 года № 09–14/014328 налоговые органы разъяснили, что, если основные средства фактически продолжают использоваться, начисление амортизации можно не приостанавливать. Причем налоговики отмечают, что при использовании в предпринимательской деятельности только части ОС (например, одного этажа здания) амортизация начисляется только на эту часть.

Если организация осуществляет достройку или ремонт здания (помещения) до ввода его в эксплуатацию с целью доведения до состояния, пригодного для использования, то его первоначальную стоимость налогоплательщик должен сформировать с учетом затрат на достройку или ремонт. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина Российской Федерации от 10 марта 2009 года № 03-03-06/1/119, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 18 апреля 2008 года № 20–12/037669.2, от 10 октября 2006 года № 20–12/89139.

Для налогообложения прибыли первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям (пункт 2 статьи 257 НК РФ).

К работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами. Например, если построенное здание введено в эксплуатацию, зарегистрировано и получено свидетельство о праве собственности, то есть первоначальная стоимость здания для целей налогообложения прибыли сформирована, то произведенные организацией отделочные работы могут рассматриваться как расходы по достройке здания, увеличивающие первоначальную стоимость здания (Письмо Минфина

Российской Федерации от 26 апреля 2007 года № 03-03-06/1/251). Аналогичный вывод сделан судебными органами в Постановлении ФАС Московского округа от 25 августа 2009 года по делу №КА-А40/7983-09.

К реконструкции относится переустройство существующих объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономических показателей и осуществляемое по проекту реконструкции основных средств в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции (абзац 3 пункта 2 статьи 257 НК РФ). Как отмечено в Постановлении ФАС Московского округа от 3 февраля 2009 года №КА-А40/96-09 по делу №А40-9825/08-98-22 по смыслу цитируемой нормы, работами, направленными на реконструкцию объекта, считаются только те работы, которые изменяют технологическое или служебное назначение объекта, усовершенствуют его, придавая новые функции.

В частности, реконструкция здания представляет комплекс строительных работ и организационно-технических мероприятий, связанных с изменением основных технико-экономических показателей здания, количества и площади квартир и так далее или назначения здания. При реконструкции зданий предусматриваются полное или частичное освобождение помещений, отселение жителей, вывод организаций.

К техническому перевооружению относится комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Арендодатель вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию в случае, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта увеличился срок его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство (пункт 1 статьи 258 НК РФ).

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, то налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования (пункт 1 статьи 258 НК РФ).

Вопрос о порядке начисления амортизации по объекту основных средств после модернизации был дан специалистами Минфина Российской Федерации в Письме от 29 марта 2010 года № 03-03-06/1/202. В случае если после модернизации объекта ОС изменилась только сумма остаточной (первоначальной) стоимости, а остальные показатели (срок полезного использования и норма амортизации) не изменились, то начисление амортизации объекта ОС следует продолжать, используя прежний механизм начисления амортизации, до полного погашения измененной первоначальной стоимости.

В Письме от 27 декабря 2010 года № 03-03-06/1/813 чиновники разъяснили, что, если увеличения срока полезного использования не произошло, то стоимость произведенных достройки, дооборудования, модернизации и иного аналогичного преобразования основного средства в подобной ситуации должна амортизироваться по тем нормам, которые были определены при введении этого основного средства в эксплуатацию.

Таким образом, несмотря на фактическое увеличение остаточной стоимости амортизируемого имущества в результате модернизации, срок его полезного использования может быть увеличен только в пределах той амортизационной группы, к которой оно относится согласно Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы.

Например, при начислении амортизации организация установила в налоговом учете срок полезного использования 5 лет. После проведения модернизации она вправе увеличить по данному имуществу срок полезного использования только на 2 года. Если срок полезного использования по данному имуществу уже был установлен 7 лет, то, несмотря на модернизацию, организация не имеет права увеличить срок полезного использования этого амортизируемого имущества.

Таким образом, в результате модернизации при существенном увеличении остаточной стоимости амортизируемого имущества и неизменной норме амортизации увеличивается (продлевается) период начисления амортизации и продление срока амортизации имущества в результате его модернизации, что позволяет организации полностью перенести на расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль, все затраты по сооружению (приобретению) амортизируемого имущества, такая точка зрения приведена в Письмах Минфина Российской Федерации от 12 февраля 2009 года № 03-03-06/1/57, от 10 ноября 2006 года № 03-03-04/2/235.

В Письме Минфина Российской Федерации от 12 февраля 2009 года № 03-03-06/1/57 содержится ответ на вопрос о порядке начисления амортизации по производственному зданию после проведенной реконструкции. В Письме сказано, что, если в результате реконструкции здания изменилась только сумма его остаточной (первоначальной) стоимости, а остальные показатели, такие, как срок полезного использования и норма амортизации, остались без изменения, то начисление амортизации производственного здания следует продолжать, используя механизм исчисления амортизации, до полного погашения измененной первоначальной стоимости.

Арендодатель имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 % (не более 30 % – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 % (не более 30 % – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК РФ (пункт 9 статьи 258 НК РФ).

Но, в связи с неоднозначностью термина капитальные вложения, применение амортизационной премии всегда будет находиться в зоне риска.

Например, так как произведенные арендатором неотделимые улучшения являются неотъемлемой частью арендованного имущества и не остаются на балансе у арендатора, а также принимая во внимание тот факт, что для капитальных вложений в арендованные объекты основных средств установлен особый порядок начисления амортизации, налоговые органы считают, что правила применения амортизационной премии в размере 10 % на арендатора не распространяются. Такая точка зрения приведена в Письмах Минфина Российской Федерации от 9 февраля 2009 года № 03-03-06/2/18, от 22 мая 2007 года № 03-03-06/2/82, от 20 октября 2006 года № 03-03-04/1/703, от 15 ноября 2006 года № 03-03-04/1/759.

Амортизационная премия, как и в недавнем прошлом, стала ловушкой для налогоплательщиков. Неоднозначная трактовка термина капитальные вложения приведет к тому, что налоговые органы будут находить повод придаться к пользующимся данным преимуществом.

При вводе в эксплуатацию объекта основных средств, расходы в виде 10 % затрат, осуществленных при модернизации (реконструкции, техническом перевооружении) основных средств, должны учитываться для целей налогообложения прибыли в месяце, следующем за

месяцем ввода в эксплуатацию (Письмо Минфина Российской Федерации от 22 января 2008 года № 03-03-06/1/29).

После ввода в эксплуатацию объекта основных средств расходы в виде 10 % затрат, осуществленных при модернизации (реконструкции, техническом перевооружении) основных средств, должны учитываться для целей налогообложения прибыли в том отчетном (налоговом) периоде, на который приходится дата изменения первоначальной стоимости основных средств (Письма Минфина Российской Федерации от 4 декабря 2009 года № 03-03-06/1/788, от 21 августа 2009 года № 03-03-06/1/540, от 17 августа 2009 года № 03-03-05/157, от 22 января 2008 года № 03-03-06/1/29, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 26 января 2011 года по делу №А28-5839/2010). Документом, который подтверждает дату изменения первоначальной стоимости ОС, может быть акт по форме №ОС-3 (Письма Минфина Российской Федерации от 4 декабря 2009 года № 03-03-06/1/788, от 21 августа 2009 года № 03-03-06/1/540, от 17 августа 2009 года № 03-03-05/157).

В соответствии с пунктом 3 статьи 272 НК РФ расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные пунктом 9 статьи 258 НК РФ, признаются в качестве косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с главой 25 НК РФ приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

## **Улучшения в арендованное имущество у арендодателя**

В существующих экономических условиях арендные отношения получают все большее распространение, поскольку в настоящее время многие организации не имеют финансовых возможностей для приобретения необходимого им имущества в собственность, а другими организациями такое имущество не используется. При аренде имущества арендатор может производить улучшения арендованного имущества, которые могут быть как отделимыми, так неотделимыми.

В данной статье рассмотрим порядок отражения в учете арендодателя улучшений в арендованное имущество, произведенных арендатором.

### **Отделимые улучшения в арендованное имущество у арендодателя.**

Улучшениям арендованного имущества посвящена статья 623 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), и они подразделяются на отделимые и неотделимые.

Произведенные арендатором улучшения арендованного имущества признаются отделимыми, если они отделяются от имущества без вреда для его назначения. Произведенные арендатором отделимые улучшения признаются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды. То есть, если иное не предусмотрено договором аренды, то отделимые улучшения арендованного имущества не остаются у арендодателя после возврата арендованного имущества. В этом случае, согласия арендодателя не требуется.

Неотделимыми улучшениями арендованного имущества признаются улучшения, которые нельзя отделить от имущества, без вреда для него. При решении осуществить неотделимые улучшения арендованного имущества требуется согласие арендодателя. Так, например, в соответствии с пунктом 3 статьи 623 ГК РФ стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит.

При этом, согласно статье 662 ГК РФ арендатор имеет право на возмещение ему стоимости неотделимых улучшений арендованного имущества независимо от разрешения арендодателя на такие улучшения, если иное не предусмотрено договором аренды. Арендодатель может быть освобожден судом от обязанности, возместить арендатору стоимость таких улучшений, если докажет, что издержки арендатора на эти улучшения повышают стоимость арендованного имущества несоразмерно улучшению его качества и (или) эксплуатационных свойств или при осуществлении таких улучшений были нарушены принципы добросовестности и разумности.

### **Получение неотделимых улучшений в арендованное имущество по завершении договора.**

Арендодатель дает согласие на неотделимые улучшения арендованного имущества, но не возмещает улучшения.

Прежде чем произвести неотделимые улучшения объекта аренды арендатору необходимо заручиться согласием арендодателя, так как в случае отсутствия согласия последнего, стоимость неотделимых улучшений возмещению не подлежит.

Если арендатор получил согласие арендодателя на неотделимые улучшения объекта аренды, то по окончании договора аренды арендатор имеет право на возмещение этих улучшений.

Неотделимые улучшения могут быть переданы на баланс арендодателя либо непосредственно после осуществления этих улучшений, что намного проще, либо после окончания договора аренды.

Если неотделимые улучшения передаются арендодателю, но их стоимость не возмещается арендатору, то такие улучшения у арендодателя будут являться полученными безвозмездно и должны быть приняты к учету по текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету (пункт 10 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н (далее – ПБУ 6/01)).

Согласно пункту 7 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н (далее – ПБУ 9/99) активы, полученные безвозмездно, являются прочими доходами.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату принятия их к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы (пункт 10.3 ПБУ 9/99). Лучшим документальным подтверждением будет справка от арендатора.

На основании Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств отражается следующим образом:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 08-4 «Приобретение отдельных объектов основных средств» Кредит 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 98-2 «Безвозмездные поступления».

Согласно пункту 41 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н (далее – Методические указания № 91н) стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению. Изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

В соответствии с пунктом 42 Методических указаний № 91н затраты на модернизацию (улучшение) объекта основных средств учитываются на счете учета вложений во внеоборотные активы.

После передачи арендатором работ по улучшению объекта основных средств затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета «Основные средства», либо учитываются на счете учета основных средств обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат (пункт 42 Методических рекомендаций № 91н).

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации (пункт 17 ПБУ 6/01).

Стоимость безвозмездно полученных неотделимых улучшений, учитываемых на счете 98-2 «Безвозмездные поступления» списывается арендодателем по мере начисления амортизации в кредит счета 91-1 «Прочие доходы».

В соответствии с пунктом 8 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) в целях налогообложения прибыли внереализационными доходами признается безвозмездно полученное имущество (работы, услуги) или имущественные права, за исключением случаев, указанных в статье 251 НК РФ.

Согласно подпункту 32 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, но не компенсируемые арендодателем.

Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя (пункт 1 статьи 256 НК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 258 НК РФ капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 года № 1.

Очевидно, что для начисления амортизации арендатору следует получить от арендодателя первичный документ, подтверждающий оставшийся срок полезного использования арендованного основного средства.

Если согласно условиям договора аренды стоимость произведенных арендатором с согласия арендодателя капитальных вложений в виде неотделимых улучшений арендодателем не возмещается, то вне зависимости от того, указано ли в договоре аренды, что неотделимые улучшения являются собственностью арендатора в течение срока действия договора аренды или нет, эти капитальные вложения в виде неотделимых улучшений должны амортизироваться арендатором в течение срока действия договора. Аналогичная точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 24 ноября 2006 года № 07-05-06/285.

И, следовательно, арендодатель, который не возмещает арендатору стоимость капитальных вложений в арендованное имущество, не может увеличить первоначальную стоимость объекта основных средств, что не позволяет арендодателю учесть расходы при исчислении налога на прибыль.

Пунктом 20 статьи 2 Федерального закона от 25 ноября 2009 года № 281-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» внесены изменения в абзац 6 пункта 1 статьи 258 НК РФ, вступившие в силу с 1 января 2010 года, согласно которым капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия договора аренды, исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов основных средств или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

Таким образом, в отношении капитальных вложений в арендованные объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных, начиная с 1 января 2010 года, налогоплательщик вправе устанавливать самостоятельный срок полезного использования, отличный от принятого для арендованных объектов основных средств, но установленный Классификацией основных средств, утверждаемой Правительством Российской Федерации.

В Письме Минфина Российской Федерации от 13 апреля 2010 года № 03-03-06/2/75 отмечено, что если Классификацией основных средств для конкретных капитальных вложений срок полезного использования не установлен, то следует учитывать положение пункта 6 статьи 258 НК РФ, согласно которому для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями изготовителей.

В Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 29 ноября 2006 года № 20–12/105055.1 указано, что безвозмездно полученные от арендатора капитальные вложения в форме неотделимых улучшений не учитываются арендодателем в составе доходов при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль и не увеличивают первоначальную стоимость модернизируемого имущества. Аналогичной позиции придерживаются и специалисты финансового ведомства (Письмо Минфина Российской Федерации от 29 мая 2007 года № 03-03-06/1/334).

Согласно второму абзацу подпункта 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ передача арендодателю неотделимых улучшений на безвозмездной основе признается для арендатора реализацией. Значит, данная операция у арендатора является объектом налогообложения по НДС (Постановления ФАС Московского округа от 25 июня 2009 года №КА-А40/4798-09 по делу №А40-67444/08-80-265, ФАС Дальневосточного округа от 20 октября 2008 года по делу №Ф03-4340/2008).

Арендатор обязан начислять НДС, составлять счет-фактуру независимо от того, на возмездной или безвозмездной основе происходит такая передача и кем были выполнены работы – арендатором или подрядной организацией.

Арендатор вправе принять к вычету суммы НДС, предъявленные ему поставщиками материалов, работ, услуг, необходимых для проведения неотделимых улучшений арендованного имущества. При этом должны выполняться требования статей 171, 172 НК РФ. Сумму НДС, начисленную арендатором, арендодатель никогда не сможет принять к вычету.

Безусловно, правильный подход, в связи с реальной безвозмездностью операции по передаче неотделимых улучшений арендодателю, если их стоимость не возмещается арендатору, автор обращает внимание на то, что не определен момент налогообложения, это либо момент завершения модернизации, что более правильно, либо момент выезда арендатора.

Аналогичная точка зрения приведена в Письмах Минфина Российской Федерации от 29 августа 2008 года № 03-07-11/290, ФНС Российской Федерации от 19 апреля 2010 года №ШС-37-3/11, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 26 января 2007 года № 19–11/06916 и от 8 декабря 2006 года № 19–11/108507.

Арендодатель дает согласие на неотделимые улучшения арендованного имущества и возмещает произведенные улучшения.

В соответствии с пунктом 1 статьи 258 НК РФ капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируется арендодателем в порядке, установленном главой 25 НК РФ. После того, как арендодатель возместит арендатору затраты на неотделимые улучшения, он обязан увеличить стоимость арендованного объекта основных средств, как при обычной модернизации. Арендодатель также вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сро-

ков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если арендатор произвел неотделимые улучшения с согласия арендодателя и договором аренды предусмотрено их возмещение арендатору, то возмещение расходов может быть осуществлено:

- сразу после проведения неотделимых улучшений арендованного имущества;
- по окончании договора аренды;
- зачтено в счет погашения арендных платежей.

Отметим, что арендодатель, возместивший арендатору стоимость неотделимых улучшений, имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно), а также не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, и суммы которых определяются в соответствии со статьей 257 НК РФ. На это указывает пункт 9 статьи 258 НК РФ.

#### **Обратите внимание!**

Право арендодателя на амортизационную премию не распространяется на объекты основных средств, полученные безвозмездно, то есть на то, что компенсируется арендодателем.

Отметим, что положение о применении амортизационной премии должно быть закреплено в учетной политике для целей налогообложения.

В соответствии с пунктом 3 статьи 272 НК РФ расходы в виде капитальных вложений, предусмотренные пунктом 9 статьи 258 НК РФ, признаются в качестве косвенных расходов того отчетного (налогового) периода, на который в соответствии с настоящей главой приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения.

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ передача арендодателю неотделимых улучшений на возмездной основе признается для арендатора реализацией. Значит, данная операция у арендатора является объектом налогообложения по НДС.

На сумму капитальных вложений, подлежащую возмещению арендодателем, арендатор выписывает счет-фактуру. Арендатор вправе принять к вычету суммы НДС, предъявленные ему поставщиками материалов, работ, услуг, необходимых для проведения неотделимых улучшений арендованного имущества. При этом должны выполняться требования статей 171, 172 НК РФ.

Сумму НДС, предъявленную арендатором, арендодатель может принять к вычету при условии, что имеется счет-фактура, и неотделимые улучшения имущества приняты к учету.

Аналогичный вывод сделан и арбитрами в Постановлении ФАС Московского округа от 25 июня 2009 года по делу №КА-А40/4798-09. В нем судьи указали, что передача неотделимых улучшений от арендатора к арендодателю является реализацией, и арендатор обязан предъявить к оплате арендодателю соответствующую сумму НДС, что является основанием для предъявления арендодателем к вычету и возмещению сумм НДС, связанных с приобретением неотделимых улучшений.

## Смена арендатора

**В последнее время наибольшее распространение получили случаи заключения договоров субаренды (поднаема). При заключении такого договора происходит смена арендатора. В нижеприведенном материале рассмотрим гражданско-правовые аспекты договора субаренды (поднаема), а также порядок отражения в учете арендодателя арендных платежей, поступивших от арендатора.**

Договор аренды является одним из видов гражданско-правовых соглашений, правовые основы которого регулируются нормами главы 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). Согласно статье 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду (статья 608 ГК РФ).

Если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, то договор аренды заключается в письменной форме независимо от срока (статья 609 ГК РФ).

Согласно пункту 2 статьи 615 ГК РФ арендатор вправе с согласия арендодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем) и передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу (перенаем), предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование, а также отдавать арендные права в залог и вносить их в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных товариществ и обществ или паевого взноса в производственный кооператив, если иное не установлено ГК РФ, другим законом или иными правовыми актами (Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 6 апреля 2006 года по делу №А82-4118/2004-30).

Следовательно, распорядиться арендованным имуществом арендатор может только при согласии на это арендодателя. Согласие арендодателя на передачу его имущества в субаренду или безвозмездное пользование может быть отражено в договоре аренды либо в любом ином документе (письме, соглашении, протоколе, дополнении к договору и тому подобном). Если согласие арендодателя отсутствует, то сдавать его имущество в субаренду или безвозмездное пользование арендатор не вправе. Такая сделка согласно статье 168 ГК РФ будет являться недействительной.

Также отметим, что если арендатор будет пользоваться имуществом не в соответствии с условиями договора аренды или назначением имущества, то арендодатель получит право требовать расторжения договора и возмещения ему убытков (пункт 3 статьи 615 ГК РФ).

Если согласие арендодателя на передачу его имущества в субаренду или безвозмездное пользование получено, то стороны (арендатор и субарендатор либо ссудодатель и ссудополучатель) заключают договор субаренды помещения (безвозмездного пользования), при этом такой договор должен быть заключен на срок, не превышающий срок договора аренды. Указанный договор заключается в простой письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами (пункт 2 статьи 615 ГК РФ, статья 651 ГК РФ).

Заметим, что если арендодатель дал согласие на субаренду и при этом не оговорил ее предельного срока, то арендатор вправе возобновлять договор субаренды в пределах срока аренды без получения дополнительного согласия арендодателя. Такие разъяснения содержатся в пункте 15 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11 января 2002 года № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой» (далее – Информационное письмо № 66).

Кстати, положения пункта 2 статьи 621 ГК РФ, касающиеся возобновления договора аренды на неопределенный срок, применяются и к договору субаренды с учетом того, что срок договора субаренды в любом случае ограничен сроком аренды (пункт 20 Информационного письма № 66).

Следует обратить внимание читателей, что субарендатор не имеет права на преимущественное заключение договора аренды. Так, в пункте 34 Информационного письма № 66 сказано, что преимущественное право на заключение договора аренды на новый срок принадлежит только арендатору, у субарендатора такое право отсутствует.

Аналогичные выводы содержатся в Постановлении ФАС Центрального округа от 14 июля 2003 года по делу №А48-647/03-13, Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 6 марта 2009 года по делу №А28-5926/2008-172/28.

По договору субаренды арендатор не может передать субарендатору больше прав по владению и пользованию имуществом, чем он сам имеет в соответствии с условиями договора аренды.

По общему правилу, закрепленному в статье 618 ГК РФ, досрочное прекращение договора аренды влечет прекращение заключенного в соответствии с ним договора субаренды. Субарендатор имеет в этом случае право на заключение договора аренды на имущество, находящееся в его пользовании в соответствии с договором субаренды, в пределах оставшегося срока субаренды на условиях, соответствующих условиям прекращенного договора аренды.

Договором аренды могут быть предусмотрены и иные правила в отношении действия договора субаренды в случае прекращения договора аренды.

Если договор аренды по основаниям, предусмотренным ГК РФ, является ничтожным, ничтожными считаются и заключенные в соответствии с ним договоры субаренды.

Как было сказано выше, согласно пункту 2 статьи 615 ГК РФ арендатор вправе с согласия арендодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем) и передавать свои права и обязанности по договору аренды другому лицу (перенаем).

При этом ГК РФ не ограничивает право сторон договора лизинга заключить соглашение о перенайме предмета лизинга.

В результате перенайма происходит замена арендатора в обязательстве, возникшем из договора аренды, следовательно, перенаем должен осуществляться с соблюдением норм гражданского законодательства об одновременной уступке права требования и переводе долга.

При смене арендатора по перенайму или при сдаче в субаренду, важным условием является право арендатора на данную операцию, установленное договором. Соответственно, арендодатель имеет право запретить в договоре аренды, как перенаем, так и поднаем, что для целей сохранности имущества и автор рекомендует сделать.

Условия и перевод долга определены статьей 391 ГК РФ. В соответствии с указанной статьей такая сделка совершается по волеизъявлению прежнего и нового должников и кредитора с соблюдением требований к форме, предъявляемой к основной сделке (Письмо Минфина Российской Федерации от 14 июля 2009 года № 03-03-06/1/463).

При уступке права требования новый обладатель права требования занимает место прежнего кредитора в обязательстве, содержание которого остается неизменным. Договор уступки права требования может быть возмездным, и в этом случае к нему применяются правила купли-продажи или мены, или безвозмездным, и в этом случае к нему применяются правила о дарении.

В случае перенайма ответственным по договору перед арендодателем становится новый арендатор. В соответствии с пунктом 2 статьи 391, пунктом 2 статьи 389 ГК РФ перемена лица в обязательстве по сделке, требующей государственной регистрации, должна быть зарегистрирована в порядке, установленном для регистрации этой сделки. Такая позиция отражена в Письмах Минфина Российской Федерации от 24 августа 2004 года № 03-03-01-04/1/8, от 12 ноября 2006 года № 03-03-04/1/782, УМНС Российской Федерации по городу Москве от 27 января 2004 года № 26–12/5331.

Субаренда (поднаем) абсолютно ничего не меняет в системе бухгалтерского и налогового учета арендодателя.

Порядок отражения в **бухгалтерском учете** арендодателя арендных платежей зависит от того, является эта деятельность основной или нет.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (Приказ Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (далее – ПБУ 9/99)) в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получения которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению (Приказ Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению») для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычным видом деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним, предназначен счет 90 «Продажи».

Выручка по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации) отражается по счету 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».

Если предоставление активов в аренду не является основным видом деятельности организации, то согласно пункту 7 ПБУ 9/99 поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, признаются прочими доходами и отражаются по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы».

В этом случае, расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации признаются прочими (пункт 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Приказ Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»)).

**В налоговом учете** согласно статье 249 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) арендная плата, поступающая от арендатора, относится к доходам от реализации. Основные виды деятельности определяются Уставом организации, где чаще всего сдача имущества в аренду предусмотрена как вид деятельности.

Если организация в целях налогообложения прибыли признает доходы и расходы методом начисления, то доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) (пункт 1 статьи 271 НК РФ).

Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество, расходы по такой деятельности связаны с реализацией (подпункт 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ).

Если договором аренды предусмотрен неравномерный график арендных платежей, то, согласно последним разъяснениям Минфина Российской Федерации, приведенным в Письмах от 17 апреля 2009 года № 03-03-06/1/258, от 2 апреля 2009 года № 03-03-06/1/212, налогоплательщик на основании подпункта 3 пункта 4 статьи 271 НК РФ должен в таких случаях учитывать арендные платежи в доходах исходя из сумм, предусмотренных графиком платежей. Аналогичная позиция содержится в Постановлении ФАС Уральского округа от 16 декабря 2008 года по делу №Ф09-9466/08-СЗ.

По мнению автора, неравномерный график платежей имеет место и тогда, когда арендная плата вносится один раз за длительный период времени, например раз в год или в полгода. В то же время единовременное включение в доходы такой платы не совсем выгодно организации, поскольку оно приведет к единовременной уплате налога на прибыль или авансового платежа в большем размере. Поэтому такие доходы целесообразнее распределять по отчетным периодам. Однако с учетом позиции Минфина Российской Федерации такой подход может вызвать претензии со стороны налоговых органов.

Отметим, что ранее чиновники указывали, что доходы в виде арендных платежей признаются в налоговом учете с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов, вне зависимости от их фактической уплаты. При этом ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды для целей ведения налогового учета доходов в виде арендных платежей не требуется. Такая позиция была изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 17 апреля 2007 года № 03-03-06/1/248, от 6 февраля 2007 года № 03-03-06/1/59, от 10 ноября 2006 года № 03-03-04/1/752, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 22 сентября 2008 года № 20–12/089128.

Если предоставление имущества в аренду не является основным видом деятельности организации, то в этом случае доход от сдачи имущества в аренду признается внереализационным доходом (пункт 4 статьи 250 НК РФ).

Подпунктом 3 пункта 4 статьи 271 НК РФ установлено, что для внереализационных доходов от сдачи имущества в аренду, датой получения дохода признается дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров либо предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

Расходы на содержание переданного по договору аренды имущества (включая амортизацию по этому имуществу) включаются в состав внереализационных расходов (подпункт 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ).

## **Возврат имущества арендодателю – документооборот и учет**

**При прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором. Данная статья посвящена особенностям возврата имущества арендодателю.**

### **Гражданско-правовые аспекты возврата имущества арендодателю.**

Общие положения договора об аренде, а также нормы, регулирующие заключение договоров отдельных видов объектов аренды, установлены главой 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

В соответствии со статьей 606 ГК РФ по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и иные имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и прочие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (непотребляемые вещи).

В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие точно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор – незаключенным.

Право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

В силу статьи 622 ГК РФ при прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Если арендатор не возвратил арендованное имущество либо возвратил его несвоевременно, арендодатель вправе потребовать внесения арендной платы за все время просрочки (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 2 июня 2009 года №А33-13624/08-Ф02-2461/09 по делу N А33-13624/08, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 12 августа 2009 года №Ф04-4007/2009(12493-А67-22) по делу №А67-6744/2008, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 31 июля 2009 года по делу №А63-15116/2008). В случае, когда указанная плата не покрывает причиненных арендодателю убытков, он может потребовать их возмещения (статья 622 ГК РФ).

В случае, когда за несвоевременный возврат арендованного имущества договором предусмотрена неустойка, убытки могут быть взысканы в полной сумме сверх неустойки, если иное не предусмотрено договором.

При этом согласно статье 394 ГК РФ законом или договором могут быть предусмотрены случаи: когда допускается взыскание только неустойки, но не убытков; когда убытки могут быть взысканы в полной сумме сверх неустойки; когда по выбору кредитора могут быть взысканы либо неустойка, либо убытки.

В договоре может быть предусмотрено иное соотношение между неустойкой и убытками, например, установлена зачетная неустойка (засчитывается при взыскании убытков, не исключая и/или уменьшая их). Тогда приоритет признается за договорным условием.

В указанной ситуации арендная плата начисляется за весь период задержки возврата арендованного имущества и в бухгалтерском учете арендатора и арендодателя отражается в общеустановленном порядке.

### **Учет операций по возврату имущества.**

Если по условиям заключенного договора имущество, переданное в аренду, продолжало числиться на балансе арендодателя, то в системном бухгалтерском учете никаких дополнительных проводок делать не нужно.

В аналитическом учете эти объекты переводятся из состава арендуемого имущества в состав собственных основных средств, используемых в обычной или прочей предпринимательской деятельности.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета, утвержденному Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (далее – План счетов) возврат арендованного имущества арендодателю отражается следующими записями:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Собственные основные средства», Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество», – возвращено по окончании аренды помещение;

Дебет 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация имущества, сданного в аренду», Кредит 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственных основных средств», – отражен износ, относящийся к возвращенному имуществу.

Если на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду», была сделана соответствующая запись, то она погашается.

Если арендатор с согласия арендодателя произвел неотделимые улучшения, то их стоимость в соответствии с действующим законодательством должна быть отнесена на увеличение балансовой стоимости объектов основных средств.

Стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором, должна быть оплачена арендодателем (либо путем перечисления денежных средств с расчетного счета) либо зачтена в счет причитающейся ему арендной платы.

#### ***Пример.***

Арендатор с согласия арендодателя произвел дооборудование арендованного помещения. Предположим, что расходы составили 30 000 рублей, размер ежемесячной арендной платы составляет – 70 000 рублей. Расчеты за произведенные улучшения осуществлены посредством зачета в счет последнего платежа по арендной плате. Помещение числилось на балансе арендодателя.

При возврате помещения в бухгалтерском учете арендодателя должны быть сделаны следующие записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 30 000 рублей – отражена стоимость проведенного дооборудования;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» – 70 000 рублей – отражена сумма начисленной арендной платы;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – 30 000 рублей – отражена сумма проведенного зачета;

Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – 40 000 рублей – отражена полученная арендная плата (с учетом проведенного зачета);

Дебет 03 «Доходные вложения в материальные ценности» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» – 30 000 рублей – отражена сумма увеличения стоимости здания (так как стоимость арендованного помещения учитывается в составе стоимости здания, в котором оно находится).

Отметим, что налоговые вычеты по стоимости капитальных вложений осуществляются в общем порядке: при отражении в учете увеличения стоимости объекта основных средств.

Отметим, что по общему правилу имущество, переданное в аренду, остается на балансе у арендодателя, соответственно, амортизационные отчисления по указанному имуществу начисляются арендодателем.

Как было сказано выше, если арендатор несвоевременно возвратил арендованное имущество, то арендодатель вправе потребовать выплаты неустойки.

В бухгалтерском учете арендодателя расчеты по штрафным санкциям за нарушение условий договоров квалифицируются как прочие доходы (пункт 8 ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»).

При этом согласно пункту штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

В бухгалтерском учете арендодателя присужденные судом или согласованные сторонами суммы убытков и финансовых санкций за нарушение условий договора аренды отражаются следующей записью:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы» – отражены присужденные или признанные арендатором штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий договора аренды, а также по возмещению причиненных убытков.

В соответствии с пунктом 3 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба, отражаются в составе внереализационных доходов.

Отличие от доходов, связанных с реализацией товаров (работ, услуг), внереализационные доходы в виде штрафных санкций учитываются в целях налогообложения не с даты отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг) – даты перехода права собственности, а только в случае признания должником штрафных санкций или если они подлежат уплате должником на основании решения суда. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина Российской Федерации от 5 мая 2006 года № 03-03-04/2/129.

На практике у бухгалтеров может возникнуть вопрос об обложении НДС признанных арендатором штрафных санкций за нарушение срока возврата объекта аренды или сроков внесения арендной платы. Мнения контролирующих органов на этот счет неоднозначны.

В Письмах Минфина Российской Федерации от 11 января 2011 года № 03-07-11/01, от 20 мая 2010 года № 03-07-11/189, от 8 декабря 2009 года № 03-07-11/311, от 11 марта 2009 года № 03-07-11/56, от 24 октября 2008 года № 03-07-11/344, от 29 июня 2007 года № 03-07-11/214 финансовое ведомство разъясняет, что денежные суммы, полученные организацией от контрагентов за нарушение сроков оплаты и других условий, предусмотренных договорами, в целях применения НДС следует рассматривать как денежные средства, связанные с оплатой указанных услуг. Учитывая изложенное, вышеуказанные денежные средства включаются в налоговую базу по НДС в общем порядке. По мнению Минфина, изложенному в Письме от 3 октября 2005 года № 03-04-11/259, для увеличения налоговой базы по НДС на суммы неполученных таких денежных средств оснований не имеется, то есть независимо от того, какие условия договора нарушены, полученные от арендатора суммы штрафных санкций облагаются НДС.

Однако арбитры делают противоположные выводы: ссылаясь на пункт 2 статьи 153 НК РФ, считают, что облагаются НДС полученные суммы штрафных санкций за нарушение условий договоров, связанных только с нарушением срока оплаты. То есть суммы штрафов, предусмотренные за нарушение срока возврата имущества, переданного в аренду, не облагаются НДС (Постановления ФАС Московского округа от 11 марта 2009 года по делу №КА-А40/1255-09, ФАС Уральского округа от 16 февраля 2009 года по делу №Ф09-464/09-СЗ, ФАС Центрального округа от 16 сентября 2008 года по делу №А54-3386/2006-С21).

## **Документооборот.**

Возврат объекта из аренды между организациями для выбытия его (их) из состава основных средств для организации – арендодателя оформляется общими документами, которые утверждаются руководителями организации-арендатора и организации-арендодателя и составляются в количестве не менее двух экземпляров. К акту прилагается возвращаемая техническая документация, относящаяся к данному объекту. Данные приема объекта основных средств вносятся в инвентарную карточку (книгу) учета объектов основных средств (формы №ОС-6, №ОС-6а, №ОС-6б).

Особенностью возврата зданий и сооружений является то, что такая передача осуществляется по передаточному акту или иному документу о передаче, подписываемому сторонами. Если иное не предусмотрено законом или договором аренды здания либо сооружения, обязательство арендатора вернуть (передать) здание или сооружение арендодателю считается исполненным после подписания сторонами соответствующего документа о передаче и фактической передачи объекта арендатором (приемки арендодателем).

Отметим, что при оформлении акта приемки-передачи в нем необходимо указать возможные повреждения, возникшие в процессе эксплуатации имущества. Иначе доказать, что поломки возникли по вине арендатора, арендодателю вряд ли удастся.

Так, в Постановлении ФАС Московского округа от 12 ноября 2010 года по делу №КГ-А41/13500-10 суд отказал арендодателю в взыскании арендной платы и убытков, понесенных при проведении восстановительного ремонта предмета аренды, так как арендодатель не представил доказательств пользования предметом аренды в течение всего договорного срока, не представил доказательств порчи арендованного имущества в период его эксплуатации. Кроме того, при возврате имущества арендодателю не составлялся акт приемки-передачи с указанием конкретных повреждений автомобиля.

## **Завершение договора аренды у арендодателя**

**По завершении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором. Данная статья посвящена особенностям отражения в учете арендодателя операций, связанных с завершением договора аренды.**

### **Гражданско-правовые основы договора аренды.**

Гражданско-правовые основы договора аренды определены нормами главы 34 «Аренда» Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). Из положений указанной главы следует, что аренда представляет собой договор, по которому собственник (арендодатель) передает арендатору в срочное владение и пользование имущество, необходимое для самостоятельного ведения хозяйственной деятельности, за соответствующую (арендную) плату.

Сторонами договора аренды являются арендодатель и арендатор. В силу статьи 609 ГК РФ арендодателем признается собственник имущества, но в некоторых случаях со стороны арендодателя могут выступать лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду. В свою очередь, арендатором признается лицо, которое получает имущество во временное владение и пользование и платит за это арендную плату.

Гражданское законодательство позволяет арендовать практически любое имущество, сдача которого в аренду не запрещена или не ограничена законом: земельные участки и иные природные объекты, предприятия, здания, сооружения, оборудование, транспорт и другие непотребляемые вещи.

Заключая договор аренды, стороны должны четко указать данные (наименование объекта аренды, его характеристику, для недвижимого имущества – его местонахождение и иные сведения), позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. При отсутствии этих данных в договоре аренды условие об объекте, подлежащем передаче в аренду, считается не согласованным сторонами, а соответствующий договор не считается заключенным, на это указывает пункт 3 статьи 607 ГК РФ.

Если договор аренды заключается более чем на год, то письменная форма является обязательной. Если же одной из сторон договора выступает юридическое лицо, то договор аренды заключается в письменной форме независимо от срока его действия.

В силу статьи 610 ГК РФ стороны самостоятельно определяют срок действия договора и закрепляют его в соглашении. В противном случае он признается заключенным на неопределенный срок. Для договора аренды, заключенного на неопределенный срок, характерны следующие особенности:

- каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а в случае аренды недвижимости – за три месяца;
- такой договор не подлежит государственной регистрации.

Следует иметь в виду, что законом могут устанавливаться максимальные (предельные) сроки договора для отдельных видов аренды, а также для отдельных видов имущества.

В этих случаях, если срок аренды не определен, и ни одна из сторон не отказалась от договора по истечении предельного срока, установленного законом, договор по истечении предельного срока прекращается.

Договор, заключенный на срок, превышающий установленный законом предел, считается заключенным на срок, равный предельному.

### **Документальное оформление.**

Согласно статье 622 ГК РФ при прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в каком он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Возврат имущества осуществляется по передаточному акту или иному документу, подписываемому сторонами. К акту прилагается возвращаемая техническая документация, относящаяся к данному объекту. Обязательство арендатора возвратить (передать) арендованное имущество арендодателю считается исполненным после подписания сторонами соответствующего документа и фактической передачи объекта арендатором (приемки арендодателем).

Отметим, что при оформлении акта приемки-передачи в нем необходимо указать возможные повреждения, возникшие в процессе эксплуатации имущества. Иначе доказать, что поломки возникли по вине арендатора, арендодателю вряд ли удастся.

Так, например, в Постановлении ФАС Московского округа от 12 ноября 2010 года №КГ-А41/13500-10 суд отказал арендодателю в взыскании арендной платы и убытков, понесенных при проведении восстановительного ремонта предмета аренды, так как арендодатель не представил доказательств пользования предметом аренды в течение всего договорного срока, не представил доказательств порчи арендованного имущества в период его эксплуатации. Кроме того, при возврате имущества арендодателю не составлялся акт приемки-передачи с указанием конкретных повреждений автомобиля.

### **Несвоевременный возврат арендованного имущества по завершении договора аренды.**

Если арендатор не возвратил арендованное имущество либо возвратил его несвоевременно, арендодатель вправе потребовать внесения арендной платы за все время просрочки. В случае, когда указанная плата не покрывает причиненных арендодателю убытков, он может потребовать их возмещения.

В случае, когда за несвоевременный возврат арендованного имущества договором предусмотрена неустойка, убытки могут быть взысканы в полной сумме сверх неустойки, если иное не предусмотрено договором.

В бухгалтерском учете арендодателя расчеты по штрафным санкциям за нарушение условий договоров квалифицируются как прочие доходы (пункт 8 ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99»).

При этом штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником, и отражаются следующей записью:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям» Кредит 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы» – отражены присужденные или признанные арендатором штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий договора аренды, а также по возмещению причиненных убытков.

В соответствии с пунктом 3 статьи 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) доходы в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба отражаются в составе внереализационных доходов.

### **Получение неотделимых улучшений в арендованное имущество по завершении договора.**

Эксплуатируя арендованное имущество, арендатор может производить его отдельные и неотделимые улучшения. Согласно статье 623 ГК РФ в случае, когда арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, не отделимые без вреда для имущества, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды. При этом стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит.

Улучшения арендованного имущества, как отдельные, так и неотделимые, произведенные за счет амортизационных отчислений от этого имущества, являются собственностью арендодателя.

При прекращении договора аренды основное средство подлежит возврату арендодателю вместе с неотделимыми улучшениями. Арендодатель, получивший свое имущество из аренды с неотделимыми улучшениями, стоимость которых он не возмещал, увеличивает первоначальную стоимость объекта либо учитывает их как отдельный инвентарный объект.

В бухгалтерском учете арендодателя капитальные вложения в форме неотделимых улучшений, не компенсируемых им, будут отражены следующим образом:

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства, переданные в аренду», Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в организации», – отражена передача основного средства в аренду;

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в организации», Кредит 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства, переданные в аренду», – отражен возврат арендованного основного средства от арендатора;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 98-2 «Безвозмездные поступления» – отражены в составе доходов неотделимые улучшения в сумме фактически произведенных арендатором капитальных вложений;

Дебет 01 «Основные средства», субсчет «Основные средства в организации», Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» – увеличена первоначальная стоимость возвращенного основного средства.

Далее при ежемесячном начислении амортизации по ОС на сумму амортизации, приходящейся на неотделимые улучшения, формируются прочие доходы арендодателя:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» Кредит 02 «Амортизация основных средств» – начислена амортизация по основному средству;

Дебет 98-2 «Безвозмездные поступления» Кредит 91-1 «Прочие доходы» – отражены прочие доходы в размере амортизации, приходящейся на неотделимые улучшения.

В налоговом учете арендодателя при получении от арендатора имущества с неотделимыми улучшениями не возникает дохода в целях налогообложения прибыли на основании подпункта 32 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

Если арендодатель компенсирует арендатору стоимость произведенных неотделимых улучшений, то в соответствии с пунктом 1 статьи 258 НК РФ капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируется арендодателем в порядке, установленном главой 25 НК РФ. После того, как арендодатель возместит арендатору затраты на неотделимые улучшения, он обязан увеличить стоимость арендованного объекта основных средств, как при обычной модернизации. Арендодатель также вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока полезного использования основных средств может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если арендатор произвел неотделимые улучшения с согласия арендодателя и арендодатель их возмещает, то возмещение расходов может быть осуществлено сразу после проведения неотделимых улучшений арендованного имущества, либо по окончании договора аренды, либо зачтено в счет погашения арендных платежей.

В бухгалтерском учете арендодателя при получении объекта основных средств с неотделимыми улучшениями производится запись по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») в размере суммы возмещения. При вводе объекта в эксплуатацию делается запись по дебету счета 01 «Основные средства» в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При этом, если неотделимые улучшения арендодатель решит включить в стоимость объекта аренды, то при наличии улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования данного объекта основных средств арендодатель имеет право пересмотреть срок его полезного использования (пункт 20 ПБУ 6/01, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 30 марта 2001 года № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01», пункт 60 Методических указаний № 91н, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»).

## **Прерывание договора аренды у арендодателя, в том числе при уничтожении имущества**

**В настоящее время в предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов договор аренды имущества является одним из самых распространенных видов договоров. При этом на практике встречаются случаи и его расторжения. В данной статье рассмотрим, какие условия с точки зрения гражданского законодательства являются достаточными для расторжения такого договора, а также на что следует обратить внимание арендодателю при отражении данной операции в бухгалтерском и налоговом учете.**

Статьей 606 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) установлено, что по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Основания для одностороннего расторжения договора аренды арендодателем установлены статьей 619 ГК РФ.

В соответствии с указанной статьей по требованию арендодателя договор аренды, может быть, расторгнут судом, когда:

- арендатор пользуется имуществом с существенным нарушением условий договора или назначения имущества либо с неоднократными нарушениями;
- арендатор существенно ухудшает имущество (Постановление ФАС Московского округа от 22 января 2004 года по делу №КГ-А40/11057-03;
- арендатор более двух раз подряд по истечении установленного договором срока платежа не вносит арендную плату, кстати, в договоре аренды может быть установлен и иной срок для досрочного расторжения при невнесении арендной платы в определенный договором срок, в том числе и однократном (абзац 6 статьи 619 ГК РФ, пункт 26 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11 января 2002 года № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой» (далее – Информационное письмо № 66);
- арендатор не производит капитального ремонта имущества в установленные договором аренды сроки, а при отсутствии их в договоре в разумные сроки в тех случаях, когда в соответствии с законом, иными правовыми актами или договором производство капитального ремонта является обязанностью арендатора.

Основанием расторжения договора в судебном порядке может служить также существенное изменение обстоятельств, из которых стороны исходили при заключении договора (пункт 1 статьи 451 ГК РФ). При этом существенным является нарушение договора одной из сторон, которое влечет для другой стороны такой ущерб, что она в значительной степени лишается того, на что была вправе рассчитывать при заключении договора (пункт 2 статьи 450 ГК РФ).

Отметим, что в каждом конкретном случае суд делает вывод о том, существенно или несущественно нарушен договор. Так, например, ВАС считает, что основанием для расторжения договора аренды может являться внесение арендной платы в неполном объеме (пункт 28 Информационного письма № 66).

В соответствии с подпунктом 2 пункта 2 статьи 450 ГК РФ договором аренды могут быть установлены и другие основания досрочного расторжения договора по требованию арендодателя. Если в договоре аренды есть названное условие, то договор может быть расторгнут арендодателем без обращения в суд (пункт 27 Информационного письма № 66).

Также арендодатель должен учитывать условие статьи 619 ГК РФ, в соответствии с которым он имеет право требовать досрочного расторжения договора только после направления арендатору письменного предупреждения о необходимости исполнения им обязательства в разумный срок. При этом в пунктах 29 и 30 Информационного письма № 66 даны следующие разъяснения:

– если основанием расторжения договора аренды является неисполнение арендатором возложенных на него обязанностей, арендодатель до обращения в суд с иском о досрочном расторжении договора обязан направить арендатору письменное предупреждение о необходимости исполнения им обязательства в разумный срок (часть 3 статьи 619 ГК РФ), а также предложение расторгнуть договор (пункт 2 статьи 452 ГК РФ);

– необходимым условием удовлетворения иска арендодателя о досрочном расторжении договора аренды на основании статьи 619 ГК РФ является установление в ходе судебного разбирательства факта получения арендатором письменного предупреждения арендодателя о необходимости исполнения договорного обязательства.

### **Обратите внимание!**

Прерывание договора аренды может происходить также по чрезвычайным обстоятельствам. При этом может быть, что ни одна из сторон не виновата в произошедшем, а причиной случившегося могут быть либо внешние обстоятельства (например, удар молнии или наводнение), либо неправомерные действия третьих лиц (например, поджог или угон). Если арендованное имущество уничтожено или повреждено в результате стихийного бедствия, неправомерных действий третьих лиц и иных подобных чрезвычайных обстоятельств, то все имущественные потери, как правило, ложатся на арендодателя. Это объясняется тем, что на основании статьи 211 ГК РФ, риск случайной гибели или случайного повреждения имущества несет его собственник, если иное не предусмотрено законом или договором.

Так, в Постановлении от 19 июня 2007 года № 5619/06, Президиум ВАС РФ при рассмотрении дела о возмещении вреда, нанесенного пожаром автопогрузчику, переданному в аренду, указал следующее: арендодатель предъявил претензии арендатору, а между тем вины арендатора в возникновении пожара не было. Виноватым оказалось третье лицо, поэтому суд оставил заявление арендодателя без удовлетворения. При принятии решения суд исходил из того, что арендатор может нести имущественную ответственность только в случае, если он виновен в повреждении автопогрузчика. Но поскольку его вины в этом не было, то риск случайной гибели имущества в данном случае несет собственник, то есть арендодатель.

Заметим, что исключением из общего правила является договор финансовой аренды (лизинга). В таком договоре риск случайной гибели или порчи арендованного имущества переходит к арендатору в момент передачи ему арендованного имущества, если иное не предусмотрено договором финансовой аренды (статья 669 ГК РФ).

Также особые правила действуют в отношении договора аренды транспортного средства с экипажем. Согласно статье 639 ГК РФ в случае гибели или повреждения арендованного транспортного средства арендатор обязан возместить арендодателю причиненные убытки, если последний докажет, что гибель или повреждение транспортного средства произошли по обстоятельствам, за которые арендатор отвечает в соответствии с законом или договором аренды.

Таким образом, если договором аренды определено, что риск случайной гибели (повреждения) имущества лежит на арендодателе, или в договоре аренды не указано, кто несет риск случайной гибели (повреждения) имущества, то таким лицом будет арендодатель. И при утрате (порче) арендованного имущества вследствие форс-мажорных обстоятельств арендатору нужно только лишь уведомить арендодателя о случившемся. При этом никакие убытки арендатор не должен возмещать. В свою очередь арендодатель может взыскать убытки, возникшие в результате повреждения (гибели) имущества, если найдет виновника произошедшего.

Вышеуказанное вовсе не означает, что арендатор не должен принимать меры по сохранению арендованного имущества, если ему грозит уничтожение. Если у арендатора есть возможность спасти арендованное имущество, а он для этого не предпримет никаких мер, то арендодатель может потребовать от него возместить убытки от потери имущества, поскольку в таком случае причиной его гибели (повреждения) станет уже не чрезвычайные обстоятельства или неправомерные действия третьих лиц, а бездействие арендатора (статьи 15, 393 ГК РФ, Постановление Президиума ВАС РФ от 23 января 2001 года № 5823/98). Аналогичный вывод содержится в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 14 августа 2007 года по делу №А31-9312/2005-22.

Если согласно условиям заключенного договора аренды риск случайной гибели (повреждения) арендованного имущества несет арендатор, то он должен будет восстановить поврежденное имущество за свой счет или возместить стоимость утраченного имущества. А если поврежденное имущество нельзя восстановить, то арендатор обязан выплатить арендодателю полностью стоимость уничтоженного имущества.

Отметим, что много вопросов возникает, когда и на основании какого документа производить отражение выбытия сдаваемого в аренду основного средства в связи, например, с угонем. Единственный правильный документ, это вовсе не заявление, поданное в полицию, а акт внеплановой инвентаризации, произведенной при выявлении фактов хищения или порчи имущества, в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями.

В соответствии с пунктом 2 статьи 12 Федерального закона от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, организация обязана провести инвентаризацию имущества. Порядок проведения инвентаризации регламентируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина Российской Федерации от 13 июня 1995 года № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». Результаты инвентаризации оформляются документами по формам, утвержденным Постановлениями Госкомстата Российской Федерации от 18 августа 1998 года № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» и от 27 марта 2000 года № 26 «Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации №ИНВ-26 «Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией».

Таким образом, согласно установленному законодательству организация обязана провести инвентаризацию (на дату, следующую за датой чрезвычайного обстоятельства) материалов, находившихся в производственно-складском помещении, а также оборудования и прочих основных средств. По результатам инвентаризации (сопоставления данных бухгал-

терского учета и фактического наличия имущества после стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций) можно будет определить, какое количество материалов, основных средств и так далее было уничтожено. В акте инвентаризации также следует зафиксировать стоимость уничтоженного имущества.

При проведении инвентаризации в состав инвентаризационной комиссии можно включить оценщиков, а при необходимости, и других специалистов. Кроме того, членами комиссии могут быть представители и арендатора, и арендодателя, для того, что бы потом было легче согласовать размер ущерба, причиненного имуществу.

#### **Обратите внимание!**

Списание потерь от стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций на финансовые результаты осуществляется только при установлении факта отсутствия виновных лиц, который должны подтвердить органы дознания.

Как сказано в Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 23 октября 2006 года № 20–12/92773, подтверждением расходов, возникших в результате пожара, являются следующие документы:

- справка Управления Государственной противопожарной службы, протокол осмотра места происшествия и акт о пожаре, которым устанавливается причина возгорания;
- акт инвентаризации. При этом в акте нужно зафиксировать стоимость утраченного имущества.

Кроме того, организация должна документально подтвердить, что причинами ущерба являются обстоятельства объективного характера.

Для проверки обстоятельств «неосторожного» пожара и для вынесения постановления об отказе в возбуждении уголовного дела органу дознания нужно некоторое время, поэтому списать на финансовые результаты убытки от пожара сразу же после пожара нельзя.

В практической деятельности может возникнуть ситуация, когда уголовное дело по факту пожара возбуждено, но закрыто в связи с отсутствием виновных лиц. В таком случае, как указывают контролирующие органы, налоговые убытки от пожара можно списать на основании справки о закрытии уголовного дела. В частности, такие разъяснения содержатся в Письме Минфина Российской Федерации от 16 января 2006 года № 03-03-04/1/18.

В целях налогообложения прибыли к внереализационным расходам приравниваются потери арендодателя от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, кроме стоимости арендованного имущества (подпункт 6 пункта 2 статьи 265 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)).

При этом, как указал ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 28 мая 2008 года по делу №Ф04-3284/2008(5655-А45-40), перечень чрезвычайных ситуаций, приведенный в подпункте 6 пункта 2 статьи 265 НК РФ, не является исчерпывающим, так как кроме аварий и пожаров предусматривает и другие чрезвычайные ситуации.

К потерям от стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций, в частности, можно отнести стоимость уничтоженных или испорченных запасов, товаров, материалов и иного имущества, принадлежащего организации, фактически осуществленные расходы, связанные с ликвидацией последствий стихийных бедствий и аварий, за вычетом

стоимости полученного при этом металлолома, топлива и других материалов.

Как было сказано выше, в целях налогообложения прибыли для признания в качестве внереализационных расходов, уменьшающих полученные доходы, материальные потери от пожара должны быть документально подтверждены (справкой Государственной противопожарной службы, протоколом осмотра места происшествия и актом о пожаре, которыми устанавливается причина возгорания, документами, фиксирующими результаты проведенной по этому поводу инвентаризации и размер нанесенного ущерба, и другие, организация должна документально подтвердить, что причинами ущерба являются обстоятельства объективного характера) (Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10 сентября 2007 года по делу №А05-12441/2006-31)

В случае выявления виновных в пожаре лиц суммы возмещения ущерба от пожара включаются в состав внереализационных доходов. Такая точка зрения приведена в Письмах Минфина Российской Федерации от 6 марта 2008 года № 03-03-06/1/151, от 24 сентября 2007 года № 03-03-06/1/691 и УФНС Российской Федерации по городу Москве от 23 октября 2006 года № 20–12/92773.

Восстановленные арендодателем суммы НДС, ранее принятые к вычету по утерянным вследствие пожара основным средствам, не учитываются в расходах для целей налогообложения прибыли, так как не предусмотрены в пункте 3 статьи 170 НК РФ. Такие разъяснения даны в Письмах ФНС Российской Федерации от 26 декабря 2006 года № 02-1-08/269@, Минфина Российской Федерации от 16 января 2006 года № 03-03-04/1/18, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 15 января 2007 года № 19–11/2462.

## Выкуп арендованного имущества у арендодателя

На практике довольно часто встречается ситуация, когда имущество сначала сдается в аренду, а потом продается арендодателем арендатору. Такая операция выгодна как продавцу имущества, так и покупателю. Ведь арендодатель-продавец начинает получать доход от владения своим активом, а арендатор-покупатель получает возможность использовать в производственной деятельности необходимое ему имущество.

В нижеприведенном материале поговорим об особенностях отражения в учете арендодателя операций, связанных с выкупом сданного в аренду имущества.

Правоотношения сторон по договору аренды регулируются главой 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (статья 606 ГК РФ).

Договором аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока договора аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены (пункт 1 статьи 624 ГК РФ).

Если условие о выкупе арендованного имущества не предусмотрено договором аренды, оно может быть установлено дополнительным соглашением сторон, которые при этом вправе договориться о зачете ранее выплаченной арендной платы в выкупную цену.

Выкуп арендованного имущества может быть осуществлен следующими способами:

– арендатор в течение срока действия договора аренды перечисляет арендодателю арендную плату за арендованное имущество, а по окончании договора он перечисляет арендодателю оговоренную выкупную цену, после чего имущество переходит в собственность арендатора;

– определенная выкупная цена перечисляется арендатором не единовременно, а в течение всего срока действия договора аренды, как авансы. Тогда по истечении срока действия договора имущество переходит в собственность арендатора без внесения дополнительных платежей.

Заметим, что второй вариант немного хуже с точки зрения документооборота.

Согласно пункту 3 статьи 624 ГК РФ законом могут быть установлены случаи запрещения выкупа арендованного имущества.

Договор аренды с правом выкупа – это смешанный договор, содержащий в себе элементы договора аренды и договора купли-продажи. Следовательно, к правоотношениям сторон по договору должны применяться нормы ГК РФ, регулирующие куплю-продажу недвижимого имущества. В том числе норма о том, что без условия о цене недвижимости договор о ее продаже считается незаключенным (пункт 1 статьи 555 ГК РФ). Аналогичные выводы сделаны арбитрами в Постановлениях Президиума ВАС Российской Федерации от 1 марта 2005 года № 12102/04 по делу № А56-36561/03, ФАС Московского округа от 15 октября 2007 года, 18 января 2007 года № КГ-А40/11019-06 по делу № А40-27548/06-85-203, ФАС Поволжского округа от 21 сентября 2008 года № А57-20563/2007-43 и других.

Договор аренды имущества, предусматривающий переход в последующем права собственности на это имущество к арендатору (статья 624 ГК РФ), заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи такого имущества (пункт 3 статьи 609 ГК РФ).

## Бухгалтерский учет.

Порядок отражения в учете арендодателя арендных платежей зависит от того, является эта деятельность основной или нет.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» (Приказ Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (далее – ПБУ 9/99)) в организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получения которых связано с этой деятельностью (арендная плата).

Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению (Приказ Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению») для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычным видом деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним, предназначен счет 90 «Продажи».

Выручка по предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды (когда это является предметом деятельности организации) отражается по счету 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».

Если предоставление активов в аренду не является основным видом деятельности организации, то согласно пункту 7 ПБУ 9/99 поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, признаются прочими доходами, и отражаются по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы».

В этом случае, расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации признаются прочими (пункт 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» (Приказ Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99»)).

Выбытие имущества, сданного в аренду, в результате его выкупа отражается у арендодателя как обычное выбытие основного средства. Для этих целей к счету 01 «Основные средства» следует открыть субсчет «Выбытие основных средств». В дебет данного субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумма накопленной по нему амортизации. После выбытия основного средства его остаточная стоимость списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Отметим, что операции должны быть отражены в учете арендодателя на дату перехода права собственности на имущество от арендодателя к арендатору.

Моментом перехода права собственности на объект аренды следует считать дату подписания передаточного акта по формам №ОС-1 или №ОС-1а, утвержденным Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

### **Пример.**

Организация – арендодатель передает имущество в аренду, первоначальная стоимость которого составляет 100 000 рублей (без НДС). Срок договора аренды 5 лет, срок полезного использования имущества 10 лет. Ежемесячная сумма амортизационных отчислений 833 рубля.

До момента сдачи имущества в аренду оно находилось в эксплуатации 2 года.

Договором аренды предусмотрена ежемесячная сумма арендных платежей – 5 900 рублей (в том числе НДС – 900 рублей).

Для организации предоставление имущества в аренду не является основным видом деятельности.

Договором аренды предусмотрено, что по окончании договора аренды имущество выкупается арендатором по остаточной стоимости. Остаточная стоимость арендуемого имущества к моменту выкупа составит 30 028 рублей.

Рабочим планом счетов организации предусмотрено использование следующих субсчетов:

01-2 «Выбытие основных средств»;

01-3 «Основные средства, переданные в аренду»;

02-3 «Амортизация основных средств, переданных в аренду»;

62-2 «Расчеты по предварительной оплате»;

68-2 «Расчеты по НДС»;

76-1 «Расчеты по арендной плате»;

76-2 «Расчеты по выкупной стоимости арендованного имущества».

Вариант 1. Выкупная цена перечисляется арендатором единовременно.

В учете организации – арендодателя ежемесячно делаются следующие записи:

Дебет 76-1 Кредит 91-1 – 5 900 рублей – отражено начисление арендной платы;

Дебет 91-2 Кредит 68-2 – 900 рублей – отражено начисление НДС с арендной платы;

Дебет 91-2 Кредит 02-3 – 833 рублей – начислена амортизация по объекту аренды;

Дебет 51 Кредит 76-1 – 5 900 рублей – поступила сумма арендной платы.

По окончании срока действия договора аренды продажа объекта аренды отражается в учете следующим образом:

Дебет 76-2 Кредит 91-1 – 35 433 рублей – отражена задолженность арендатора за объект аренды;

Дебет 91-2 Кредит 68-2 – 5 405 рублей – начислен НДС от продажи объекта аренды;

Дебет 51 Кредит 76-2 – 35 433 рублей – отражено поступление выкупной стоимости имущества;

Дебет 01-2 Кредит 01-3 – 100 000 рублей – отражено выбытие основного средства;

Дебет 02-3 Кредит 01-2 – 69 972 рублей – списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 01-2 – 30 028 рублей – списана остаточная стоимость имущества.

Вариант 2. Выкупная цена перечисляется арендатором одновременно с арендными платежами.

Выкупную цену за арендованное имущество арендатор ежемесячно должен перечислять в размере 607,22 рубля (в том числе НДС – 92,63 рубля).

Ежемесячные платежи выкупной стоимости имущества, поступающие от арендатора, следует рассматривать как авансовые платежи.

01-2 «Выбытие основных средств»;

01-3 «Основные средства, переданные в аренду»;

02-3 «Амортизация основных средств, переданных в аренду»;

62-2 «Расчеты по предварительной оплате»;

68-2 «Расчеты по НДС»;

76-1 «Расчеты с арендатором»;

76-2 «Расчеты по арендной плате»;

76-3 «Расчеты по выкупной стоимости арендованного имущества».

Дебет 76-1 Кредит 91-1 – 5 900 рублей – отражено начисление арендной платы;

Дебет 91-2 Кредит 68-2 – 900 рублей – отражено начисление НДС с арендной платы;

Дебет 91-2 Кредит 02-3 – 833 рублей – начислена амортизация по объекту аренды;

Дебет 51 Кредит 76-1 – 6 507,22 рублей – поступил платеж от арендатора;

Дебет 76-1 Кредит 76-2 – 5 900 рублей – отражена сумма арендной платы в составе платежа;

Дебет 76-1 Кредит 62-2 – 607,22 рублей – отражена выкупная стоимость в составе платежа;

Дебет 62-2 Кредит 68-2 – 92,63 рублей – отражен НДС с суммы предварительной оплаты.

По окончании срока действия договора аренды продажа объекта аренды отражается в учете следующим образом:

Дебет 76-3 Кредит 91-1 – 35 433 рублей – отражена задолженность арендатора за имущество;

Дебет 91-2 Кредит 68-2 – 5 405 рублей – начислен НДС по продаже объекта аренды;

Дебет 62-2 Кредит 76-3 – 35 433 рублей – произведен зачет суммы предварительной оплаты;

Дебет 68-2 Кредит 62-2 – 5 405 рублей – принят к вычету НДС с суммы предварительной оплаты;

Дебет 01-2 Кредит 01-3 – 100 000 рублей – отражено выбытие имущества;

Дебет 02-3 Кредит 01-2 – 69 972 рублей – списана сумма начисленной амортизации;

Дебет 91-2 Кредит 01-2 – 30 028 рублей – списана остаточная стоимость объекта аренды.

### **Налоговый учет.**

В соответствии со статьей 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Следовательно, в налоговом учете выручка от продажи основных средств признается доходом от реализации.

Выкупная цена, предусмотренная договором аренды, учитывается для целей налогообложения прибыли в общеустановленном порядке по операциям, связанным с куплей – продажей имущества.

При продаже арендованного имущества следует учитывать, что согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 251 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются доходы в виде имущества, имущественных прав, работ, или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления.

В соответствии с пунктом 3 статьи 271 НК РФ для доходов от реализации, если иное не предусмотрено главой 25 НК РФ, датой получения дохода признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), определяемая согласно пункту 1 статьи 39 НК РФ, независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату.

Таким образом, налоговая база по операции реализации имущества, ранее переданного по договору аренды, определяется на дату передачи права собственности на это имущество с учетом полной суммы выкупной стоимости, включая ранее перечисленную авансовыми платежами (Письмо УФНС Российской Федерации по городу Москве от 6 июня 2007 года № 20–12/053467).

Если остаточная стоимость выкупаемого арендованного имущества с учетом расходов, связанных с его реализацией, превышает выручку от его реализации, разница между этими величинами признается убытком арендодателя, учитываемым в целях налогообложения в следующем порядке. Полученный убыток включается в состав прочих расходов равными долями в течение срока, определяемого как разница между сроком полезного использования этого имущества и фактическим сроком его эксплуатации до момента реализации (пункт 3 статьи 268 НК РФ).

Убыток от реализации легкового автомобиля, имеющего первоначальную стоимость, требующую применять к основной норме амортизации специальный коэффициент 0,5, учитывается для целей налогообложения прибыли в составе расходов равномерно в течение срока, исчисляемого как разница между сроком полезного использования, скорректированным на коэффициент 0,5 и фактическим сроком эксплуатации автомобиля до даты его реализации. Если это убыток от реализации легкового автомобиля, являющегося предметом лизинга (при применении к основной норме коэффициента 3), то учитывается для целей налогообложения прибыли в составе расходов равномерно в течение срока, исчисляемого как разница между сроком полезного использования, скорректированным на коэффициент 1,5, и фактическим сроком эксплуатации автомобиля до даты его реализации (Письмо Минфина Российской Федерации от 19 января 2007 года № 03-03-06/1/14).

## **Прочие операции арендодателя**

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. При сдаче имущества в аренду арендодатель несет расходы по содержанию арендованных помещений (например, расходы по электрической энергии, воде, отоплению). Кроме того, он может осуществлять и другие расходы (например, расходы по страхованию сданного в аренду имущества, расходы на формирование резерва по сомнительным долгам и так далее). В данной статье поговорим об особенностях отражения в учете арендодателя расходов по прочим операциям.

### **Формирование арендодателем резерва по сомнительным долгам.**

Расходы на формирование резервов по сомнительным долгам определены статьей 266 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ). В соответствии с пунктом 1 статьи 266 НК РФ сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

По мнению финансового ведомства, изложенному в Письмах от 7 февраля 2011 года № 03-03-06/1/74, от 21 октября 2008 года № 03-03-06/1/594, от 21 октября 2008 года № 03-03-06/2/145, просроченная задолженность по арендным (лизинговым) платежам может быть признана сомнительной, если в учредительных документах предусмотрено, что сдача имущества в аренду (лизинг) является одним из основных видов деятельности. В таком случае арендные (лизинговые) платежи учитываются как доходы от реализации (пункт 4 статьи 250 НК РФ). Такой же вывод сделан арбитрами в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 16 июня 2008 года по делу №А38-4655/2007-4-425.

В иных случаях согласно разъяснениям финансистов (в отношении договора лизинга) сомнительным долгом такая задолженность не является. Так, в Письме Минфина Российской Федерации от 21 декабря 2006 года № 03-03-04/2/262 сказано, что на задолженность, возникшую в связи с несвоевременной уплатой арендных платежей, резерв по сомнительным долгам в целях налогообложения прибыли не формируется. Это основывается на достаточно странной точке зрения о том, что договор аренды – это передача имущества (предмета лизинга) за плату во временное владение и пользование и, следовательно, при договоре аренды имущество (предмет лизинга) не реализуется, то есть право собственности на имущество не передается, а передается имущество лизингодателем во временное владение и пользование лизингополучателю. Соответственно, фискальные органы считают, что по договору аренды не происходит, и даже нет связи с оказанием услуг по аренде, чем можно воспользоваться в самых критических спорных ситуациях. Но, с точки зрения автора, резерв по сомнительным долгам формировать все – таки можно, так как происходит реализация услуг.

### **Залоговые операции у арендодателя.**

В соответствии со статьей 613 Гражданского кодекса Российской Федерации обязанностью арендодателя является предупреждение арендатора о всех правах третьих лиц на сдаваемое в аренду имущество. Однако на практике зачастую этот факт арендодателем скрывается. Поэтому неисполнение арендодателем этой обязанности дает арендатору право

требовать уменьшения арендной платы либо расторжения договора аренды и возмещения убытков.

Согласно Приложению к Информационному письму Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 15 января 1998 года № 26 «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с применением арбитражными судами норм Гражданского кодекса Российской Федерации о залоге», денежные средства в безналичной форме не могут являться предметом залога. И арендодатели, «оптимизирующие» НДС по авансам с применением всевозможных «залоговых депозитов», достаточно сильно рискуют. Если полученные денежные средства не являются авансом, то организация – арендодатель не вправе распоряжаться ими, что маловероятно при поступлении денежных средств на расчетный счет.

При безвозмездном предоставлении в залог собственного имущества арендодателя в счет обеспечения обязательств третьего лица, получатель данной услуги включает этот доход, в виде безвозмездно полученного права пользования имуществом, в состав внереализационных доходов для целей уплаты налога на прибыль. На основании пункта 2 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22 декабря 2005 года № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации», внереализационный доход возникает и при безвозмездном получении права пользования вещью.

С точки зрения фискальных органов, изложенной в Письме Минфина Российской Федерации от 3 октября 2006 года № 03-03-04/1/679, сумма дохода определяется исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества, определяемых с учетом положений статьи 40 НК РФ. Определение суммы дохода при безвозмездном предоставлении в залог собственного имущества арендодателя в счет обеспечения обязательств третьего лица, исходя из рыночных цен на аренду идентичного имущества, достаточно грубое применение аналогичности по судебным решениям. В такой ситуации автор рекомендует налогоплательщику оспаривать, в первую очередь, не сам факт безвозмездности, а любую технологию, по которой производится расчет дохода, с одновременным указанием на применение статьи 41 НК РФ, что позволит отменить решение налоговых органов по доначислению налогов, так как любая сумма, приведенная ими, окажется не доказанной.

В этом же письме сказано, что при безвозмездном предоставлении в залог собственного имущества арендодателя в счет обеспечения обязательств третьего лица, расходы налогоплательщика-залогодателя, связанные с безвозмездным оказанием услуг, на основании пункта 16 статьи 270 НК РФ для целей налогообложения прибыли не учитываются. При этом, доходов, в связи с безвозмездным предоставлением имущества в залог, у залогодателя также не возникает. Что налоговые органы определяют как расходы, связанные с операцией залога, неизвестно, поэтому в зону риска может попасть все, в том числе амортизация. В соответствии с пунктом 2 статьи 322 НК РФ, по основным средствам, передаваемым налогоплательщиком в безвозмездное пользование, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошла указанная передача, начисление амортизации не производится. При окончании договора безвозмездного пользования и возврате основных средств налогоплательщику амортизация начисляется начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошел возврат основных средств налогоплательщику.

### **Страхование у арендодателя.**

В соответствии с пунктом 2 статьи 21 Федерального закона от 29 октября 1998 года № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» страхование предпринимательских (финансовых) рисков осуществляется только по соглашению сторон договора лизинга и не является

обязательным. То есть страхование является добровольным. Распределение рисков между сторонами осуществляется в соответствии с соглашением сторон в договоре лизинга. Ответственность за сохранность предмета лизинга от всех видов имущественного ущерба, а также за риски, связанные с его гибелью, утратой, порчей, хищением, преждевременной поломкой, ошибкой, допущенной при его монтаже или эксплуатации, и иные имущественные риски с момента фактической приемки предмета лизинга несет лизингополучатель.

Аналогичные положения может применить и любой арендодатель, кроме:

– аренды транспортного средства с экипажем, где обязанность страховать транспортное средство и (или) страховать ответственность за ущерб, который может быть причинен им или в связи с его эксплуатацией, возлагается на арендодателя в тех случаях, когда такое страхование является обязательным в силу закона или договора (если иное не предусмотрено в договоре аренды (статья 637 ГК РФ));

– аренды транспортного средства без экипажа, когда арендатор несет расходы на его страхование, включая страхование своей ответственности (если иное не предусмотрено в договоре аренды) (статья 646 ГК РФ);

– аренды предприятия в целом как имущественного комплекса, где на арендатора возлагаются расходы, связанные с уплатой платежей по страхованию арендованного имущества (статья 661 ГК РФ).

В соответствии с пунктом 6 статьи 270 НК РФ при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде взносов на добровольное страхование, кроме взносов, указанных в статьях 255, 263 и 291 НК РФ.

Согласно статье 263 НК РФ расходы на добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных) включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат.

Расходы по обязательным видам страхования (установленные законодательством Российской Федерации) включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. В случае, если тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат (пункт 2 статьи 263 НК РФ).

Если ремонт автомобиля осуществляется с участием собственника имущества, то страховое возмещение, полученное страхователем – выгодоприобретателем (арендодателем – собственником сдаваемого в аренду легкового автомобиля (транспортного средства без экипажа) по договору страхования движимого имущества, учитывается для целей налогообложения прибыли в составе доходов выгодоприобретателя при наступлении страхового случая (повреждения застрахованного автомобиля в результате ДТП). Включение расходов на ремонт, связанных с причинением вреда в результате аварии (ДТП), с целью уменьшения налогооблагаемой базы возможно только в части затрат, покрываемых за счет сумм страхового возмещения (Письмо УФНС Российской Федерации по городу Москве от 21 марта 2007 года № 19–11/25344).

При этом судебные органы делают выводы, что организация может учесть затраты на ремонт автомобиля в размере, превышающем страховое возмещение. Ведь размер таких расходов не должен зависеть от того, застраховано основное средство или нет. В частности такой вывод содержится в Постановлении ФАС Московского округа от 14 мая 2010 года по делу №КА-А40/4457-10, Постановлении ФАС Уральского округа от 7 июля 2008 года

№Ф09-4771/08-СЗ по делу №А76-23428/07. Солидарен с судьями и Минфин (Письмо от 31 марта 2009 года № 03-03-06/2/70).

Сумма страхового возмещения, полученная организацией по договору добровольного страхования, в связи с угонем сданного в аренду застрахованного автомобиля, включается в состав внереализационного дохода, учитываемого при налогообложении прибыли. Одновременно в состав внереализационных расходов списывается стоимость утраченного имущества, по которому произошла выплата. Аналогичная точка зрения приведена в Письме Минфина Российской Федерации от 29 марта 2007 года № 03-03-06/1/185.

Если условиями договора страхования и правилами страхования, на основании которых заключен договор страхования, предусмотрена возможность компенсации ущерба путем восстановления автомобиля непосредственно страховой компанией без привлечения страхователя, у последнего не возникает обязанности формирования доходов для целей налогообложения прибыли в сумме страхового возмещения. У страхователя не должно быть в этом случае и расходов, в сумме ущерба, связанной с наступлением страхового случая (Письма ФНС Российской Федерации от 18 марта 2005 года № 02-3-10/38 «О признании расходов» и УФНС Российской Федерации по городу Москве от 21 марта 2007 года № 19-11/25344).

## Налог на прибыль у арендодателя

**В существующих экономических условиях арендные отношения получают все большее распространение, поскольку в условиях кризиса многие организации не имеют финансовых возможностей для приобретения необходимого им имущества в собственность, а другими организациями такое имущество не используется.**

**В статье мы расскажем об учете в целях налогообложения прибыли арендных платежей арендодателем.**

Прежде чем приступить к теме статьи, напомним читателям некоторые положения гражданского законодательства, касающиеся аренды и арендных платежей.

Согласно статье 606 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью.

Объектами аренды могут быть земельные участки, предприятия, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, не теряющие своих натуральных свойств в процессе их использования.

Право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду (статья 608 ГК РФ).

Если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, то договор аренды заключается в письменной форме независимо от срока (статья 609 ГК РФ).

В соответствии со статьей 610 ГК РФ договор аренды заключается на срок, определенный договором. Если срок аренды в договоре не определен, то данный договор считается заключенным на неопределенный срок. Однако в этом случае каждая из сторон вправе в любое время отказаться от договора, предупредив об этом другую сторону за один месяц, а при аренде недвижимого имущества за три месяца. Заметим, что договором может быть установлен иной срок для предупреждения о прекращении договора аренды, заключенного на неопределенный срок.

На основании статьи 611 ГК РФ арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества.

При этом имущество по общему правилу сдается в аренду вместе со всеми его принадлежностями и относящимися к нему документами (техническим паспортом, сертификатом качества и тому подобным), если иное не предусмотрено договором.

Если такие принадлежности и документы переданы не были, однако без них арендатор не может пользоваться имуществом в соответствии с его назначением, либо в значительной степени лишается того, на что был вправе рассчитывать при заключении договора, он может потребовать предоставления ему арендодателем таких принадлежностей и документов или расторжения договора, а также возмещения убытков.

Передается арендуемое имущество арендодателем в срок, указанный в договоре, а если в договоре срок не указан, то в разумный срок. Непредоставление в условленный срок дает арендатору право истребовать от арендодателя это имущество в соответствии со статьей 398 ГК РФ и потребовать возмещения убытков, причиненных задержкой исполнения, или потребовать расторжения договора и возмещения убытков, причиненных его неисполнением.

Согласно статье 612 ГК РФ арендодатель несет ответственность за недостатки сданного в аренду имущества, полностью или частично препятствующие пользованию им, даже если во время заключения договора он не знал об этих недостатках.

При обнаружении таких недостатков арендатор вправе по своему выбору:

- потребовать от арендодателя либо безвозмездного устранения недостатков имущества, либо соразмерного уменьшения арендной платы, либо возмещения своих расходов на устранение недостатков имущества;
- непосредственно удержать сумму понесенных им расходов на устранение данных недостатков из арендной платы, предварительно уведомив об этом арендодателя;
- потребовать досрочного расторжения договора.

Арендодатель, извещенный о требованиях арендатора или о его намерении устранить недостатки имущества за счет арендодателя, может без промедления произвести замену предоставленного арендатору имущества другим аналогичным имуществом, находящимся в надлежащем состоянии, либо безвозмездно устранить недостатки имущества.

Если удовлетворение требований арендатора или удержание им расходов на устранение недостатков из арендной платы не покрывает причиненных арендатору убытков, он вправе потребовать возмещения непокрытой части убытков.

Имейте в виду, арендодатель не отвечает за недостатки сданного в аренду имущества, которые были им оговорены при заключении договора аренды, или были заранее известны арендатору, либо должны были быть обнаружены арендатором во время осмотра имущества или проверки его исправности при заключении договора или передаче имущества в аренду.

На основании статьи 613 ГК РФ при заключении договора аренды арендодатель обязан предупредить арендатора о всех правах третьих лиц на сдаваемое в аренду помещение (праве залога и тому подобным). Передача имущества в аренду не является основанием для прекращения или изменения прав третьих лиц на это помещение. В случае неисполнения арендодателем этой обязанности арендатор вправе требовать уменьшения арендной платы либо расторжения договора и возмещения убытков.

Основной обязанностью арендатора, согласно статье 614 ГК РФ является своевременное внесение арендной платы за пользование имуществом в размерах и сроки, предусмотренные договором аренды.

Арендная плата устанавливается в виде:

- определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- предоставления арендатором определенных услуг;
- передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- возложение на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

В договоре аренды стороны могут предусмотреть различное сочетание перечисленных выше форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

Чаще всего арендная плата устанавливается сторонами договора аренды в виде твердых платежей, вносимых периодически или единовременно.

По договору аренды может быть передано сразу несколько объектов, при этом арендная плата может быть установлена как за все переданное имущество в аренду в целом, так и за каждый объект в отдельности. При этом автор рекомендует устанавливать арендную плату по каждому переданному в аренду объекту отдельно, что позволит избежать возможных разногласий между сторонами договора.

Сроки внесения арендной платы определяются договором и стороны могут предусмотреть любой порядок ее внесения: ежемесячно, ежеквартально, один раз в год, путем внесения предварительной оплаты или с отсрочкой платежа.

Размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год, что установлено пунктом 3 статьи 614 ГК РФ. При этом размер арендной платы может изменяться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения.

Арендатор вправе потребовать уменьшение арендной платы в случае:

- если в силу обстоятельств, за которые он не отвечает, условия пользования, предусмотренные договором аренды, или состояние имущества существенно ухудшились;
- если арендодателем нарушены условия проведения капитального ремонта имущества, сданного в аренду;
- если арендодатель не предупредил арендатора о правах третьих лиц на имущество при заключении договора аренды.

В случае существенного нарушения арендатором сроков внесения арендной платы арендодатель, руководствуясь пунктом 5 статьи 614 ГК РФ, вправе потребовать от него досрочного внесения арендной платы в установленный арендодателем срок. При этом арендодатель не вправе требовать досрочного внесения арендной платы более чем за два срока подряд.

## Налоговый учет арендной платы у арендодателя

На основании пункта 1 статьи 246 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) российские организации признаются плательщиками налога на прибыль.

Согласно пункту 1 статьи 247 НК РФ объектом обложения налогом на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью в целях главы 25 НК РФ признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Если предоставление имущества в аренду является для арендодателя основным видом деятельности, то арендная плата, поступающая от арендатора, согласно статье 249 НК РФ будет относиться к доходам от реализации. Отметим, что основные виды деятельности определяются Уставом организации, где чаще всего сдача имущества в аренду предусмотрена как вид деятельности.

Если для признания доходов и расходов организация применяет метод начисления, предусмотренный статьями 271 и 272 НК РФ, то, согласно пункту 1 статьи 271 НК РФ, то доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг).

Пунктом 2 статьи 271 НК РФ определено, что по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Иначе говоря, такие доходы налогоплательщик должен определять равномерно по отчетным (налоговым) периодам.

### *Пример.*

Торговая организация сдает в аренду нежилые помещения. Предположим, что организация «А» заключила в январе 2011 года договор с организацией «В», согласно которому организация «А» предоставляет арендатору нежилое помещение сроком на 6 месяцев. Договором аренды предусмотрено, что арендная плата в размере 141 600 рублей (в том числе НДС – 21 600 рублей) перечисляется арендатором единым платежом в июле 2011 года. В этот установленный срок арендная плата перечислена арендатором в полном объеме.

Поскольку отчетным периодом по налогу на прибыль у организации «А» является квартал, то на основании пункта 2 статьи 271 НК РФ доходы по аренде были равномерно распределены между III и IV кварталами 2011 года (по 60 000 рублей).

Аналогичного подхода придерживаются и суды, на это указывает Определение ВАС Российской Федерации от 17 марта 2009 года №ВАС-2489/09.

Отметим, что в отношении лизинговых сделок финансовое и налоговое ведомства долгое время настаивали на равномерности признания доходов от предоставления имущества в лизинг, даже при условии того, что договором был установлен график лизинговых платежей. Такая позиция была изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 17 апреля 2007 года № 03-03-06/1/248, от 6 февраля 2007 года № 03-03-06/1/59, от 10 ноября 2006 года № 03-03-04/1/752.

Однако с 2009 года позиция Минфина Российской Федерации несколько изменилась. Так, в Письмах от 17 апреля 2009 года № 03-03-06/1/258, от 2 апреля 2009 года № 03-03-06/1/212 специалисты финансового ведомства не требуют равномерности призна-

ния дохода, а позволяют лизинговым компаниям признавать доходы в соответствии с графиком лизинговых платежей.

По мнению автора, неравномерный график платежей имеет место и тогда, когда лизинговый платеж вносится один раз за длительный период времени, например раз в год или в полгода. В то же время единовременное включение в доходы такого платежа не совсем выгодно организации, так как оно приведет к единовременной уплате налога на прибыль или авансового платежа в большем размере. Поэтому такие доходы все-таки лучше распределять по отчетным периодам. Однако с учетом позиции Минфина Российской Федерации такой подход может вызвать претензии со стороны налоговых органов.

Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество, расходы по такой деятельности в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ будут признаваться расходами, связанными с производством и реализацией.

Предоставление имущества в аренду может и не быть основным видом деятельности организации. Например, если производственная организация предоставляет в аренду временно не используемое оборудование или помещения, для нее предоставление имущества в аренду не будет являться основным видом деятельности. В этом случае доход от сдачи имущества в аренду на основании пункта 4 статьи 250 НК РФ будет признаваться внереализационным доходом.

Для внереализационных доходов от сдачи имущества в аренду, согласно пункту 4 статьи 271 НК РФ, датой получения дохода признается дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров либо предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

Расходы на содержание переданного по договору аренды имущества (включая амортизацию по этому имуществу) включаются в состав внереализационных расходов в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ.

Если арендодатель выполнил капитальный ремонт переданного в аренду имущества, то при применении метода начисления затраты на его ремонт включаются в состав внереализационных расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в фактическом размере и независимо от факта оплаты (подпункт 1 пункта 1 статьи 265, пункт 5 статьи 272 НК РФ).

Кроме того, в целях равномерного списания затрат организация может создать резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств (пункт 3 статьи 260 НК РФ).

Если арендодатель использует кассовый метод, то расходы по ремонту признаются в фактическом размере после выполнения работ и их оплаты (подпункт 1 пункта 1 статьи 265, пункт 3 статьи 273 НК РФ).

Отметим, что если арендная плата признается арендодателем как выручка от реализации (статья 249 НК РФ), то затраты на проведение ремонта переданного в аренду имущества учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Если арендатор произвел неотделимые улучшения переданного в аренду основного средства без согласия арендодателя, то факт осуществления арендатором затрат, связанных с улучшением арендованного имущества, на признание арендодателем расходов не влияет, так как стоимость неотделимых улучшений он не возмещает (пункт 3 статьи 623 ГК РФ).

Более того, при возврате арендатором имущества с неотделимыми улучшениями у арендодателя не возникает налогооблагаемого дохода на основании подпункта 32 пункта 1 статьи 251 НК РФ.

## **Равномерное признание доходов арендодателем – право или обязанность**

Доходом в целях налогообложения признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая, в частности, в соответствии с главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации.

Из предлагаемой статьи читатели узнают о равномерном признании доходов в целях налогообложения прибыли арендодателем. Также мы приведем разъяснения контролирующих органов, касающиеся этого вопроса, что позволит избежать ошибок в признании доходов.

Основной обязанностью арендатора согласно статье 614 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) является своевременное внесение арендной платы за пользование имуществом в размерах и сроки, предусмотренные договором аренды.

Арендная плата устанавливается в виде:

- определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- установленной доли полученной в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- предоставления арендатором определенных услуг;
- передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

В договоре аренды стороны могут предусмотреть различное сочетание перечисленных выше форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

Чаще всего арендная плата устанавливается сторонами договора аренды в виде твердых платежей, вносимых периодически или единовременно.

По договору аренды может быть передано сразу несколько объектов, при этом арендная плата может быть установлена как за все переданное имущество в аренду в целом, так и за каждый объект в отдельности. При этом автор рекомендует устанавливать арендную плату по каждому переданному в аренду объекту отдельно, что позволит избежать возможных разногласий между сторонами договора.

Сроки внесения арендной платы определяются договором, и стороны могут предусмотреть любой порядок ее внесения: ежемесячно, ежеквартально, один раз в год, путем внесения предварительной оплаты или с отсрочкой платежа.

Размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год, что установлено пунктом 3 статьи 614 ГК РФ. При этом размер арендной платы может изменяться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения.

### **Порядок признания доходов в бухгалтерском учете.**

Отражение арендной платы в бухгалтерском учете арендодателя зависит от того, является эта деятельность основной или нет.

Если предоставление за плату во временное пользование (владение и пользование) своих активов по договору аренды представляет собой основной вид деятельности организации, то поступления, получение которых связано с этой деятельностью, считаются выручкой (пункт 5 ПБУ 9/99, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 32н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99» (далее – ПБУ 9/99)). Она отражается по кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Арендная плата, перечисленная арендатором единым платежом за весь срок действия договора аренды, рассматривается как предварительный платеж и учитывается на субсчете «Расчеты по предварительной оплате» счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Когда предоставление активов в аренду не является предметом деятельности организации, поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, признаются прочими доходами (пункт 7 ПБУ 9/99). Прочие доходы отражаются по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы» и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» целесообразно открыть субсчет, на котором будут показаны расчеты по арендной плате.

К какому виду деятельности относятся операции по передачи имущества в аренду, организации принимают решение самостоятельно и закрепляют это в учетной политике организации.

### **Порядок признания доходов в налоговом учете арендодателя.**

В Налоговом кодексе Российской Федерации (далее – НК РФ) для признания доходов и расходов, как Вы знаете, предусмотрено два метода – кассовый метод и метод начисления.

При кассовом методе датой получения дохода на основании пункта 2 статьи 273 НК РФ признается:

- день поступления средств на счета в банках и (или) кассу;
- день поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав;
- день погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Следовательно, организация, применяющая для определения доходов и расходов кассовый метод, учитывает доходы в целях налогообложения прибыли только тогда, когда доходы фактически получены.

При методе начисления порядок признания доходов в целях исчисления налога на прибыль организаций определен статьей 271 НК РФ. Суть метода начисления заключается в том, что доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (метод начисления), что установлено пунктом 1 статьи 271 НК РФ.

Для доходов, относящихся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, а также для доходов от реализации работ (услуг) по производствам с длительным технологическим циклом установлен иной порядок признания доходов.

С учетом принципа равномерности признания доходов и расходов, руководствуясь пунктом 2 статьи 271 НК РФ, налогоплательщик самостоятельно распределяет доходы, если:

- доходы относятся к нескольким отчетным (налоговым) периодам;
- связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем.

Иначе говоря, такие доходы налогоплательщик должен определять равномерно по отчетным (налоговым) периодам.

**Пример.**

Основным видом деятельности организации «А» выступает сдача в аренду нежилых помещений. В июле 2011 года указанная организация заключила договор аренды, согласно которому она предоставляет арендатору нежилое помещение сроком на шесть месяцев. Договором аренды предусмотрено, что арендная плата в размере 141 600 рублей (в том числе НДС – 21 600 рублей) оплачивается арендатором единым платежом в июле 2011 года.

Арендатор перечислил арендную плату в июле 2011 года в полном объеме.

Отчетным периодом по налогу на прибыль у организации «А» является квартал, полугодие, девять месяцев календарного года. Поэтому организация «А» включила в состав доходов от реализации по 60 000 рублей в III и IV кварталах.

Согласны с таким подходом и судьи, на что указывает Определение ВАС РФ от 17 марта 2009 года №ВАС-2489/09.

Как в бухгалтерском, так и в налоговом учете порядок равномерного признания доходов организациями, предоставляющими в аренду имущество, зависит от того является ли сдача имущества а аренду основной деятельностью налогоплательщика или нет.

Основные виды деятельности определяются Уставом организации, где чаще всего сдача имущества в аренду предусмотрена как вид деятельности. Если предоставление имущества в аренду является основным видом деятельности организации, арендная плата, поступающая от арендатора, согласно статье 249 НК РФ относится к доходам от реализации.

Если договор аренды предусматривает неравномерный график арендных платежей, доходы в виде арендных платежей признаются в налоговом учете с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов вне зависимости от их фактической уплаты. Ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды для целей ведения налогового учета доходов в виде арендных платежей при этом не требуется. Аналогичная позиция изложена в письмах Минфина Российской Федерации от 17 апреля 2007 года № 03-03-06/1/248, от 6 февраля 2007 года № 03-03-06/1/59, от 10 ноября 2006 года № 03-03-04/1/752.

Если предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности организации, то доход от сдачи имущества в аренду на основании пункта 4 статьи 250 НК РФ будет признаваться внереализационным доходом.

Для внереализационных доходов от сдачи имущества в аренду датой получения дохода в соответствии с пунктом 4 статьи 271 НК РФ признается дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров либо предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последний день отчетного (налогового) периода.

Отметим, что в отношении лизинговых сделок Минфин Российской Федерации долгое время также настаивал на равномерности признания доходов от предоставления имущества в лизинг, даже при условии того, что договором был установлен график лизинговых платежей. В качестве примера можно привести Письмо Минфина Российской Федерации от 17 апреля 2007 года № 03-03-06/1/248, в котором было отмечено, что договор финансовой аренды (лизинга) является подвидом договора аренды, и статьей 271 НК РФ не установлены

специальные правила в отношении учета доходов в виде лизинговых платежей. Лизинговые платежи учитываются на дату осуществления расчетов в соответствии с условиями договора лизинга (графиком лизинговых платежей) либо в последний день отчетного (налогового) периода.

Также в Письме сказано, что в соответствии с положениями пункта 2 статьи 271 НК РФ, если договором лизинга предусмотрен неравномерный график лизинговых платежей, доходы в виде лизинговых платежей признаются в налоговом учете с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Такой порядок определения даты признания доходов в виде лизинговых платежей в налоговом учете применяется и в том случае, если лизинговая деятельность является основным видом деятельности налогоплательщика, и доходы от предоставления имущества в лизинг учитываются в составе доходов от реализации.

Поддерживали такую позицию и налоговые органы столицы, о чем свидетельствует Письмо УФНС Российской Федерации по городу Москве от 22 сентября 2008 года № 20–12/089128.

Однако в последнее время позиция несколько изменилась. Так, в Письме Минфина Российской Федерации от 17 апреля 2009 года № 03-03-06/1/258 также дан ответ на вопрос о том, может ли организация, осуществляющая деятельность по передаче имущества в финансовую аренду (лизинг), если договором лизинга предусмотрен неравномерный график лизинговых платежей, ежемесячно признавать доход в размере сумм платежей в соответствии с неравномерным графиком. В Письме сказано, что на основании подпункта 3 пункта 4 статьи 271 НК РФ лизингодатель признает доходы в виде сумм лизинговых платежей на дату осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенного договора либо на последний день отчетного (налогового) периода, исходя из сумм, предусмотренных графиком лизинговых платежей. Аналогичный ответ содержат Письма Минфина Российской Федерации от 2 апреля 2009 года № 03-03-06/1/212, от 15 октября 2008 года № 03-03-05/131.

Таким образом, финансовое ведомство не требует равномерности признания дохода, а позволяет лизинговым компаниям признавать доходы в соответствии с графиком лизинговых платежей.

Аналогичную позицию выражают и арбитры (Постановление ФАС Уральского округа от 16 декабря 2008 года №Ф09-9466/08-С3 по делу №А76-4062/08).

По мнению автора, неравномерный график платежей имеет место и тогда, когда лизинговый платеж вносится один раз за длительный период времени, например, раз в год или в полгода. В то же время единовременное включение в доходы такого платежа не совсем выгодно организации, так как оно приведет к единовременной уплате налога на прибыль или авансового платежа в большем размере. Поэтому такие доходы все-таки лучше распределять по отчетным периодам. Однако с учетом позиции Минфина Российской Федерации такой подход может вызвать претензии со стороны налоговых органов.

Для организаций, предоставляющих на систематической основе за плату во временное пользование и (или) временное владение и пользование свое имущество, расходы по такой деятельности в соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 265 НК РФ будут признаваться расходами, связанными с производством и реализацией.

По мнению Минфина Российской Федерации, содержащемуся в Письме от 26 мая 2008 года № 03-03-06/1/331, по доходам, относящимся к нескольким отчетным (налоговым) периодам, и в случае, если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доход в виде платы за оказание услуг следует учитывать в доходах для целей налогообложения прибыли организаций равномерно в течение срока действия договора.

Принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации, согласно статье 316 НК РФ должны быть утверждены налогоплательщиком в учетной политике в целях налогообложения.

Таким образом, в целях налогообложения прибыли налогоплательщики вправе учитывать доходы и расходы в течение определенного промежутка времени, а также распределять доходы и расходы самостоятельно, соблюдая принцип равномерности признания доходов и расходов.

## Налог на добавленную стоимость у арендодателя

По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (статья 606 Гражданского кодекса Российской Федерации) (далее – ГК РФ). При этом право сдачи имущества в аренду принадлежит собственнику этого имущества. Следовательно, арендодателем может быть любая организация, в собственности которой находится соответствующее имущество.

**В данной статье мы поговорим об особенностях уплаты НДС арендодателем.**

Согласно подпункту 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) операции по реализации товаров, работ, услуг на территории Российской Федерации признаются объектом налогообложения.

Налоговая база при реализации услуг по договору аренды (лизинга) и при реализации арендатору (лизингополучателю) предмета аренды (лизинга) по истечении срока договора аренды (лизинга) определяется в соответствии с пунктом 1 статьи 154 НК РФ. В соответствии с пунктом 5 статьи 155 НК РФ, при передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав налоговая база также определяется в порядке, предусмотренном статьей 154 НК РФ.

По имуществу (основным средствам), предназначенному для сдачи в аренду по договору лизинга, вычеты налога на добавленную стоимость (далее – НДС) должны осуществляться после отражения их стоимости на указанном счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». При этом решение о подтверждении обоснованности применения налоговых вычетов, в том числе при осуществлении лизинговых операций, принимается налоговыми органами исходя из фактических обстоятельств и документов, подтверждающих правомерность принятия к вычету сумм налога, предъявленных поставщиком имущества (основных средств) лизингодателю или лизингодателем лизингополучателю. Такая точка зрения приведена в Письмах Минфина Российской Федерации от 24 февраля 2010 года № 03-05-05-01/03, от 1 октября 2008 года № 03-07-11/323, от 19 марта 2007 года № 03-07-03/34.

Солидарны с финансовым ведомством и суды: Постановления ФАС Московского округа от 13 апреля 2009 года №КА-А40/1690-08 по делу №А40-35435/08-126-96, ФАС Московского округа от 29 января 2009 года №КА-А40/13278-08 по делу №А40-30342/08-143-83, ФАС Московского округа от 12 февраля 2008 года №КА-А40/259-08 по делу №А41-К2-25767/06, А41-К2-6576/07

Момент определения налоговой базы по НДС установлен статьей 167 НК РФ.

Согласно пункту 1 статьи 167 НК РФ в целях главы 21 «Налог на добавленную стоимость» моментом определения налоговой базы, если иное не предусмотрено пунктами 3, 7-11, 13-15 статьи 167 НК РФ, является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Следовательно, моментом определения налоговой базы по НДС при оказании услуг по сдаче в аренду имущества является наиболее ранняя из дат: день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящего оказания услуг либо последний день налогового периода, в котором

оказываются услуги, независимо от последующих сроков поступления арендной платы по периодам, установленным договором аренды.

В силу пункта 3 статьи 168 НК РФ арендодатель обязан выставить арендатору счет-фактуру в срок не позднее пяти календарных дней, считая со дня оказания услуги.

Если арендная плата перечислена арендатором заранее, то в течение пяти календарных дней с момента получения аванса арендодатель выставляет арендатору «авансовый» счет-фактуру. Такая обязанность по выставлению «авансовых» счетов-фактур арендаторам появилась у арендодателей лишь с 1 января 2009 года. Ранее при получении арендной платы авансом арендодатель выписывал счет-фактуру на аванс в одном экземпляре, так как арендатор не вправе был получить вычет по сумме НДС, перечисленного в составе аванса арендодателю.

С 1 января 2009 года, после вступления в силу Федерального закона от 26 ноября 2008 года № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» порядок исчисления НДС при авансовых платежах претерпел существенные изменения. Теперь покупатели товаров (работ, услуг) приобретающие их на условиях предварительной оплаты, в том числе и арендаторы, имеют право воспользоваться налоговым вычетом по сумме НДС, уплаченной поставщику в составе авансового платежа.

Так как, обычно договором предусматривается ежемесячное оказание услуг, то при сдаче имущества в аренду счет-фактура выставляется арендодателем не позднее 5-го числа месяца, следующего за месяцем предоставления имущества в аренду. Выставление счета-фактуры при сдаче имущества в аренду ранее указанного срока неправомерно, такого же мнения придерживается и Минфин Российской Федерации в своем Письме от 8 февраля 2005 года № 03-04-11/21. Аналогичную точку зрения разделяют и суды, о чем свидетельствует Постановление ФАС Центрального округа от 14 августа 2008 года по делу №А48-85/08-8.

Если в нарушение этого порядка арендодатель выставит счет-фактуру за квартал (сейчас, исключительно все налогоплательщики уплачивают НДС поквартально), то, не исключено, что у арендатора возникнут проблемы с вычетами. Ведь в силу статьи 169 НК РФ основанием для применения налогового вычета по НДС являются счета-фактуры, оформленные и выставленные в надлежащем порядке.

Если оплата услуг по сдаче в аренду имущества согласно условиям договора предусмотрена в иностранной валюте, то при определении налоговой базы по НДС следует руководствоваться нормами пункта 3 статьи 153 НК РФ, согласно которому выручка налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации соответственно на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы. Налоговую базу следует определять исходя из курса иностранной валюты, действующего на день оплаты (частичной оплаты) в счет предстоящего оказания услуг либо на последний день налогового периода, в котором оказываются услуги. Аналогичные разъяснения даны в Письме Минфина Российской Федерации от 4 апреля 2007 года № 03-07-15/47.

В соответствии со статьей 623 ГК РФ в случае, когда арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, не отделимые без вреда для имущества, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды. При передаче арендодателю неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных собственными силами или с привлечением подрядных организаций, арендатор обязан предъявить к оплате арендодателю соответствующую сумму НДС. При этом суммы

НДС, предъявленные при приобретении товаров (работ, услуг), используемых при проведении капитального ремонта, подлежат вычету у арендатора в порядке и на условиях, установленных статьями 171 и 172 НК РФ.

Так как счета – фактуры выставляются при реализации товаров (работ, услуг), передаче имущественных прав, при получении сумм возмещения стоимости произведенного арендатором текущего ремонта у арендодателя отсутствуют основания для выставления счетов-фактур с указанием соответствующей суммы НДС (Письмо ФНС Российской Федерации от 11 августа 2006 года № 03-4-03/1555@ «О налоге на добавленную стоимость»).

В статье 149 НК РФ приведен перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемые от налогообложения).

В соответствии с пунктом 1 статьи 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

Следует отметить, что данная льгота введена в главу 21 НК РФ в соответствии с международной практикой применения НДС. Как видно из текста НК РФ, законодатель вводит для данной льготы дополнительное условие: соблюдение Российской Федерации и иностранным государством принципа взаимности. Иначе говоря, иностранным гражданам и организациям, выступающими арендаторами в Российской Федерации, предоставляется льгота в таком же объеме, какой установлен законодательством иностранного государства в отношении российских граждан и организаций. Если иностранное законодательство содержит какие-либо ограничения, например, по видам арендуемых помещений, по категориям арендаторов или арендодателей, либо вообще не предусматривает данную льготу, то в отношении иностранных граждан и организаций, выступающих арендаторами в Российской Федерации, льгота будет действовать с такими же ограничениями или не будет действовать вообще.

Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяются нормы пункта 1 статьи 149 НК РФ, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Минфином Российской Федерации.

В настоящее время действует Перечень, утвержденный Приказом МИД Российской Федерации № 6498 и Минфина Российской Федерации № 40н от 8 мая 2007 года «Об утверждении перечня иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых, аккредитованных в Российской Федерации, применяется освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость при предоставлении им в аренду помещений на территории Российской Федерации» (далее – Перечень).

Подпунктом 7 пункта 1 статьи 164 НК РФ определено, что реализация услуг для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, подлежит налогообложению по ставке 0 процентов.

К примеру, арендодателем жилого помещения выступает российская организация, а арендатором – дипломатическое представительство. Договором предусмотрено, что если в установленный договором срок арендатор не осуществляет текущий ремонт арендованного помещения, то арендатор возмещает арендодателю стоимость текущего ремонта. Возмещение арендатором – дипломатическим представительством стоимости текущего ремонта не признается реализацией товаров (работ, услуг) и, значит, при получении этих сумм объекта налогообложения по НДС у арендодателя – российской организации не возникает.

Отметим, что реализация товаров (выполнение работ, оказание услуг), указанных в подпункте 7 пункта 1 статьи 164 НК РФ, подлежит налогообложению по ставке 0 процентов в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей), либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых применяются нормы указанного подпункта, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Минфином Российской Федерации.

Порядок применения подпункта 7 пункта 1 статьи 164 НК РФ устанавливается Правительством Российской Федерации. Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2000 года № 1033 утверждены «Правила применения нулевой ставки по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного использования дипломатическим или административно – техническим персоналом этих представительств, включая проживающих с ними членов их семей» (далее – Правила применения нулевой ставки по налогу).

Обращаем внимание читателей, что с 1 октября 2009 года Постановлением Правительства Российской Федерации от 15 июня 2009 года № 498 «О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2000 года № 1033» внесены изменения в Правила применения нулевой ставки налога.

В соответствии с указанными Правилами арендодатели теперь не обязаны выставлять счета-фактуры на аренду с указанием нулевой ставки налога, услуги аренды, указанные в счете-фактуре облагаются налогом по ставке 18 %.

Использование ставки налога 0 % по услугам аренды должно подтверждать само представительство или его сотрудники. Возмещение сумм налога, уплаченного дипломатами (или членами их семей) производит тот налоговый орган, в котором зарегистрировано дипломатическое представительство. Для этого налоговикам нужно подать заявление на возмещение сумм налога и соответствующий пакет документов, состав которых определен обновленными Правилами применения нулевой ставки налога.

Обращаем внимание на то, что возместить сумму налога по аренде дипломатическое представительство может в течение трех лет с наиболее поздней из следующих дат:

- # даты выставления счета-фактуры;
- # даты фактической оплаты услуг аренды.

В соответствии с подпунктом 17 пункта 2 статьи 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами).

При использовании льготы по данному основанию следует помнить, что именно данное положение законодательства выводит из-под налогообложения аренду земли, находящейся в государственной или муниципальной собственности, плату за пользование водными объектами, лесными ресурсами и так далее.

На это специалисты Минфина Российской Федерации указали в своем Письме от 30 октября 2006 года № 03-04-15/198, аналогичного мнения придерживаются и налоговики, о чем свидетельствует Письмо ФНС Российской Федерации от 30 ноября 2006 года №ШТГ-6-03/1157@ «О налогообложении налогом на добавленную стоимость с 1 января 2006 года арендной платы за пользование земельными участками».

Такой же точки зрения придерживаются и суды, на что, в частности, указывает Постановление ФАС Московского округа от 2 мая 2007 года №КА-А41/3222-07 по делу №А41-К2-16399/06, ФАС Дальневосточного округа от 14 сентября 2005 года по делу №Ф03-А51/05-2/2560.

Обращаем внимание читателей на то, что при аренде государственного или муниципального имущества, в том числе и земли, арендатор является налоговым агентом по НДС. В настоящее время налоговое законодательство обязывает указанную категорию налоговых агентов выставлять счета-фактуры при аренде государственного (муниципального) имущества. Действующие сегодня Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 года № 914 содержат, в том числе, и особенности выписки счетов-фактур налоговыми агентами.

Несмотря на то, что аренда земли, находящейся в государственной (муниципальной) собственности и освобождается от налогообложения, арендатор земельного участка должен выставить соответствующий счет-фактуру. Причем в данном случае счет-фактура выставляется им без выделения соответствующей суммы налога, а на документе делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)». Такие требования установлены пунктом 5 статьи 168 НК РФ. Затем счет-фактура по аренде земельного участка регистрируется арендатором в общем порядке в книге продаж и подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур.

Согласно подпункту 6 пункта 2 статьи 146 НК РФ не признаются объектом налогообложения НДС операции по реализации земельных участков. При этом услуги по аренде и передаче земельных участков по договору безвозмездного пользования данной нормой не предусмотрены. Следовательно, услуги по аренде и передаче земельных участков по договору безвозмездного пользования, облагаются НДС в общеустановленном порядке. Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 12 декабря 2006 года № 03-04-11/239.

В соответствии с подпунктом 21 пункта 2 статьи 149 НК РФ, услуги по сдаче в аренду помещений, предназначенных для производства фильмов, получивших удостоверение национального фильма, оказываемые организациями кинематографии, освобождаются от налогообложения НДС. Такая точка зрения изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 30 января 2008 года № 03-07-07/07. При этом автор рекомендует налогоплательщикам, руководствоваться данным письмом очень осторожно, так как налоговые органы путают работы (услуги) по производству кинопродукции, выполняемые (оказываемые) организациями кинематографии, и права на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма.

Согласно пункту 1 статьи 169 НК РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию

товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

Счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронном виде. Счета-фактуры составляются в электронном виде по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у указанных сторон совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком.

По коммунальным услугам, услугам связи, а также услугам по охране и уборке арендуемых помещений в рамках договоров аренды счета-фактуры арендодателями арендаторам не выставляются, поскольку реализация данных услуг арендодателем не производится. Соответственно, при получении денежных средств, перечисленных арендатором арендодателю в целях компенсации расходов арендодателя по оплате указанных услуг, объекта налогообложения НДС не возникает.

Обратите внимание, что согласно пункту 1 статьи 169 НК РФ документом, служащим основанием для принятия НДС к вычету, является счет-фактура. Поэтому в связи с отсутствием соответствующих счетов-фактур суммы налога по указанным услугам к вычету у арендатора не принимаются (Письма Минфина Российской Федерации от 10 февраля 2011 года № 03-03-06/1/86, от 24 марта 2007 года № 03-07-15/39, Письма ФНС Российской Федерации от 4 февраля 2010 года № ШС-22-3/86@, от 23 апреля 2007 года № ШТ-6-03/340@).

Аналогичные выводы делают и арбитры (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 21 июля 2009 года по делу № А56-48203/2007, от 12 сентября 2006 года по делу № А52-353/2006/2, ФАС Поволжского округа от 4 марта 2008 года по делу № А65-8421/2007-СА1-37).

В соответствии с пунктом 1 статьи 539 ГК РФ по договору энергоснабжения энерго-снабжающая организация обязуется подавать абоненту (потребителю) через присоединенную сеть энергию, а абонент обязуется оплачивать принятую энергию, а также соблюдать предусмотренный договором режим ее потребления, обеспечивать безопасность эксплуатации находящихся в его ведении энергетических сетей и исправность используемых им приборов и оборудования, связанных с потреблением энергии.

В Постановлении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 8 декабря 1998 года № 5905/98 указано, что абонентом в данном случае, является лицо, на балансе которого числится объект, потребляющий энергию.

Кроме того, согласно Постановлению Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 6 апреля 2000 года № 7349/99 арендодатель не может являться энерго-снабжающей организацией для арендатора, поскольку сам в качестве абонента получает электроэнергию для снабжения здания у энерго-снабжающей организации.

Следовательно, счета-фактуры по электроэнергии, потребленной арендатором, арендодателем не выставляются.

На основании норм статьи 170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг) в случае их использования для осуществления операций, не облагаемых НДС, к вычету не принимаются, а учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг). В связи с этим по договорам, согласно которым в стоимость услуг по аренде помещения оплата электроэнергии не включается, у арендодателя не подлежат вычету суммы НДС по электроэнергии, предъявленные ему энерго-снабжающей организацией, в части электроэнергии, потребленной арендатором.

Учитывая, что арендатор компенсирует расходы арендодателя на оплату электроэнергии и поэтому не имеет счета-фактуры по потребленной им электроэнергии, права на вычет НДС, перечисленного арендатором арендодателю в составе суммы компенсации, у аренда-

тора не возникает (Письмо УФНС Российской Федерации по Московской области от 28 февраля 2007 года № 23–26/0288).

В такой ситуации автор рекомендует, присвоить операции по перепредъявлению коммунальных платежей, и закрепить либо в договоре аренды, либо в отдельном договоре квалификации, в соответствии с которой арендодатель становится агентом, действующим от своего имени в интересах арендатора, принципала, который и поручает закупить в его интересах коммунальные услуги.

Отметим, что в соответствии со статьей 150 НК РФ и статьей 26.1 Федерального закона от 5 августа 2000 года № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» с 1 января 2007 года до 1 января 2012 года не подлежит налогообложению НДС ввоз на таможенную территорию Российской Федерации племенного крупного рогатого скота, племенных свиней, овец и коз, семени и эмбрионов этих животных, племенных лошадей и племенного яйца, осуществляемый сельхозпроизводителями, отвечающими критериям, предусмотренным пунктом 2 статьи 346.2 НК РФ, и российскими организациями, занимающимися лизинговой деятельностью с последующей поставкой их этим сельхозпроизводителям, по перечню кодов товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, определенному Правительством Российской Федерации.

## **Услуги по аренде иностранцам – льготы и налоговая ставка 0%**

**Среди льгот, предоставляемых налоговым законодательством по НДС, есть и такая, которая позволяет сдавать помещения в аренду в льготном налоговом режиме. Как Вы уже, наверное, догадались, речь идет об услугах аренды, оказываемых арендодателями иностранным гражданам или компаниям, аккредитованным в Российской Федерации.**

**Как применяется данная льгота, и в чем состоят ее особенности, мы и поговорим далее.**

Пунктом 1 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) определено, что на российской территории освобождается от налогообложения сдача арендодателем в аренду помещений иностранным гражданам или иностранным организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

При этом законодатель уточняет, что данная льгота применяется:

– если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении российских граждан и российских фирм, аккредитованных в этом иностранном государстве;

– если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации.

Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяются нормы пункта 1 статьи 149 НК РФ, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

Обращаем ваше внимание на то, что сегодня для этих целей налогоплательщики НДС руководствуются Перечнем, утвержденным Приказом МИД Российской Федерации № 6498, Минфина Российской Федерации № 40н от 8 мая 2007 года «Об утверждении Перечня иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых, аккредитованных в Российской Федерации, применяется освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость при предоставлении им в аренду помещений на территории Российской Федерации» (далее – Перечень иностранных государств).

Однако указанный Перечень иностранных государств был утвержден только в мае 2007 года, до указанной даты налогоплательщики в целях пункта 1 статьи 149 НК РФ вправе были применять Перечень, утвержденный совместным Приказом налоговой службы и Министерства иностранных дел Российской Федерации от 13 ноября 2000 года № 13747/БГ-3-06/386. В отношении государств, не поименованных в Перечне, утвержденном налоговиками совместно с МИДом Российской Федерации, налогоплательщики руководствовались Списком государств, приведенным в Письме Государственной налоговой службы Российской Федерации от 13 июля 1994 года №ЮУ-6-06/80н.

Именно такие рекомендации по этому поводу, в отсутствие Перечня, утвержденного в надлежащем порядке, давал Минфин Российской Федерации в своем Письме от 30 июня 2005 года № 03-08-05. Правомерным считали такой подход и налоговые органы, о чем, в частности, свидетельствуют Письма ФНС Российской Федерации от 6 сентября 2005 года № 26-3-11/9226@ «О порядке применения пункта 1 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации», от 18 мая 2005 года №КБ-6-26/409@ «О применении освобождения от налогообложения налогом на добавленную стоимость услуг по аренде помещений, оказыва-

емых иностранным гражданам и организациям, аккредитованным в Российской Федерации» и другие. Аналогичного мнения придерживались и столичные налоговики, на что указывает Письмо УФНС Российской Федерации по городу Москве от 24 января 2007 года № 19-11/005573.

Заметим, что пользоваться Перечнем иностранных государств, утвержденным в надлежащем порядке, налогоплательщики НДС, уплачивающие в 2007 году налог ежемесячно, могли уже с 1 августа 2007 года, те же, кто уплачивал налог поквартально – получили возможность его использования лишь с 1 октября 2007 года. Такие разъяснения специалистов налогового ведомства содержатся в Письме ФНС Российской Федерации от 9 октября 2007 года № ШТ-6-03/765@ «О направлении письма Минфина Российской Федерации от 21 сентября 2007 года № 03-07-15/138» (вместе с Письмом Минфина Российской Федерации от 21 сентября 2007 года № 03-07-15/138).

Итак, сдача в аренду помещений иностранным гражданам или иностранным организациям, аккредитованным в Российской Федерации, не облагается НДС, но только при условии, что в отношении российских граждан и фирм в соответствующем иностранном государстве применяется аналогичный порядок.

#### **Обратите внимание!**

Если законодательство другой страны содержит какие-либо ограничения, например, по видам арендуемых помещений, по категориям сторон договора аренды или вообще не предусматривает аналогичных норм, то в отношении иностранных арендаторов российская льгота применяется с аналогичными ограничениями или не применяется совсем. Именно такие разъяснения по поводу несоответствия объема льгот приведены в Письме МНС Российской Федерации от 13 мая 2004 года № 03-1-08/1191/15@ «Свод писем по применению действующего законодательства по НДС за II полугодие 2003 года – I квартал 2004 года».

Применение данной льготы по НДС, как, впрочем, и любой другой, должно быть подтверждено налогоплательщиком. В противном случае использование льготного режима налогообложения будет признано неправомерным. Вместе с тем, статья 149 НК РФ умалчивает о том, какими документами арендодатель должен подтвердить право на использование льготного режима налогообложения. Поэтому, по мнению автора, перед тем как использовать данную льготу, арендодателю следует уточнить вопросы ее применения в своем налоговом органе, а также состав документов, требуемых для подтверждения права на льготу.

Отметим, что, по мнению Минфина Российской Федерации, изложенному в Письме от 4 марта 2004 года № 04-03-11/31, для документального подтверждения использования льготного режима арендодателю нужно представить в налоговую инспекцию, в том числе документы, подтверждающие аккредитацию представительств иностранных компаний и филиалов иностранных юридических лиц на территории Российской Федерации.

При этом необходимо учитывать, что аккредитацию иностранных фирм на российской территории осуществляют различные федеральные органы исполнительной власти, наделенные соответствующими полномочиями, в том числе Государственная регистрационная палата, Торгово-промышленная палата Российской Федерации, Центральный банк Российской Федерации. При этом, в соответствии с пунктом 9 Устава Федерального Государственного учреждения «Государственная регистрационная палата при Министерстве юстиции Российской Федерации», утвержденного Приказом Минюста Российской Федерации от 16 ноября 2005 года № 220, сводный государственный реестр аккредитованных на террито-

рии Российской Федерации представительств иностранных компаний и государственный реестр филиалов иностранных юридических лиц, аккредитованных на территории Российской Федерации, ведет данное учреждение.

Поэтому, по мнению специалистов финансового ведомства, для подтверждения льготы в налоговый орган нужно представить копию свидетельства о внесении в сводный государственный реестр аккредитованных на территории Российской Федерации представительств иностранных компаний, выданного Государственной регистрационной палатой, а в отношении физических лиц – копию документа, подтверждающего соответствующее гражданство иностранного гражданина.

Помимо указанных документов, конечно же, нужно представить и сам договор аренды, из которого следует, что помещение сдано в аренду иностранному арендатору, на это указывает финансовое ведомство в Письме Минфина Российской Федерации от 25 октября 2010 года № 03-07-07/69, и столичные налоговики в Письме УМНС Российской Федерации по городу Москве от 18 июня 2003 года № 24–11/3159.

Такого же мнения в отношении документального подтверждения льготы придерживается и правоприменительная практика, о чем свидетельствует Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16 мая 2006 года по делу №А56-29329/04.

По вопросу предоставления документов, подтверждающих право на применение данной льготы, также даны разъяснения в Письме Минфина Российской Федерации от 15 апреля 2010 года № 03-07-08/112.

При пользовании льготой налогоплательщику НДС следует помнить о том, что, несмотря на то, что с операций по сдаче помещений в аренду иностранным арендаторам ему не придется платить налог в казну, ему нужно выполнить все обязанности налогоплательщика. То есть при оказании услуг аренды, он в обязательном порядке должен выставить арендатору счет-фактуру, причем сделать это необходимо в течение пяти календарных дней с момента оказания услуги, на что указывает пункт 3 статьи 168 НК РФ. Напоминаем, что при оказании услуг датой их оказания считается день подписания арендатором и арендодателем акта приема-передачи на оказание услуг.

Причем в данном случае при выставлении счета-фактуры арендодатель должен руководствоваться пунктом 5 статьи 168 НК РФ. Согласно указанной норме счет-фактура выставляется им без выделения соответствующих сумм налога, а на самом документе делается соответствующая надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

После чего счет-фактура регистрируется арендодателем в книге продаж и подшивается в журнал учета выставленных счетов-фактур. Обязанности по ведению указанных налоговых регистров по НДС установлены для налогоплательщиков НДС в пункте 3 статьи 169 НК РФ. Порядок ведения указанных налоговых регистров определен Правилами ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 года № 914.

При заполнении налоговой декларации, обязанность по представлению которой в налоговый орган установлена для любого налогоплательщика НДС пунктом 5 статьи 174 НК РФ, информация о льготных услугах аренды отражается в разделе 7 «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения); операции, не признаваемые объектом налогообложения; операции по реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации; а также суммы оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше

шести месяцев». Предоставление арендодателями в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации, отражается в разделе 7 налоговой декларации под кодом 1010201.

Напоминаем о том, что при осуществлении операций, освобождаемых от налогообложения, «входной» НДС имеет иной, по сравнению с общим, источник покрытия. В общем случае суммы «входного» налога по товарам (работам, услугам), использованным в операциях, облагаемых налогом, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль. Этот НДС налогоплательщик принимает к вычету в соответствии со статьями 171 и 172 НК РФ.

Пунктом 2 статьи 170 НК РФ определено, что суммы НДС по товарам (работам, услугам), имущественным правам, использованным в операциях, освобожденных от налогообложения, предъявленные поставщиками при их приобретении, учитываются налогоплательщиком НДС в их стоимости.

Если арендодатель наряду с операциями, не облагаемыми налогом, осуществляет и налогооблагаемые операции, то в силу пункта 4 статьи 149 НК РФ ему придется организовать отдельный учет таких операций. Причем, так как глава 21 НК РФ не содержит какой-либо методики его ведения, то ему придется разработать ее самостоятельно и закрепить ее использование в своей учетной политике. Такого же мнения придерживаются и налоговики столицы в Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 27 марта 2007 года № 19–11/028237.

Следует иметь в виду, что отсутствие закрепленного в учетной политике способа ведения отдельного учета может привести к конфликту с фискалами, которые могут оспорить правомерность используемого порядка распределения сумм «входного» НДС, вследствие чего, попадут под сомнение и суммы налога, принятые к вычету.

Правда судебная практика показывает, что у налогоплательщика НДС есть возможность отстоять в суде свои налоговые вычеты по суммам «входного» налога, даже при отсутствии положения в учетной политике о способе ведения отдельного учета. Но для этого ему придется доказать арбитрам, что отдельный учет им ведется! Так, в Постановлении ФАС Уральского округа от 25 августа 2008 года №Ф09-5940/08-С2 по делу №А47-7598/07, суд указал, что положения НК РФ не обязывают налогоплательщика закреплять способы ведения отдельного учета облагаемых и не облагаемых налогом операций непосредственно в учетной политике для целей бухгалтерского либо налогового учета. Фактическое ведение отдельного учета таких операций налогоплательщик вправе подтвердить любыми способами, в том числе с помощью первичных документов, регистров бухгалтерского учета или иных самостоятельно разработанных документов для нужд отдельного учета. Тем не менее, не советуем доводить дело до суда, а воспользоваться рекомендациями налоговиков и внести порядок ведения отдельного учета в соответствующий раздел налоговой учетной политики.

При этом за основу ведения отдельного учета налогоплательщик НДС может взять принцип отнесения сумм налога на затраты, закрепленный в пункте 4 статьи 170 НК РФ.

Если налогоплательщик не может воспользоваться правом «пяти процентов», закрепленным в абзаце 9 пункта 4 статьи 170 НК РФ, то суммы «входного» налога, относящиеся к обоим видам операций, ему придется распределять пропорциональным методом.

Для этого ему придется составлять специальную пропорцию, на основании которой он сможет определять процентное соотношение облагаемых операций и операций, не облагаемых налогом, в общем объеме операций, так как в силу пункта 4 статьи 170 НК РФ указанная пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат налогообложению (осво-

бождены от налогообложения), в общей стоимости товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

Обращаем Ваше внимание на то, что при расчете этой пропорции налогоплательщиком учитываются все операции по реализации, осуществленные как на внутреннем, так и на внешнем рынке. На это указал ВАС Российской Федерации в своем Определении от 30 июня 2008 года по делу №А42-5290/07. Кроме того, как разъяснил Минфин Российской Федерации в своем Письме от 10 марта 2005 года № 03-06-01-04/133, в расчет пропорции включаются не только стоимость товаров, работ, услуг и имущественных прав, производство и реализация которых являются целью создания организации, но также и стоимость реализованных объектов основных средств, ценных бумаг и прочих активов.

После чего на основании пропорции часть налога будет принята к вычету, а часть НДС, относящаяся к льготным операциям, будет учтена налогоплательщиком в стоимости товаров (работ, услуг).

Следует иметь в виду, что если помещения сдаются для официального пользования иностранными дипломатическими или приравненными к ним представительствами, то порядок налогообложения услуг арендодателя несколько меняется.

Подпунктом 7 пункта 1 статьи 164 НК РФ определено, что при реализации товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, применяется ставка налога 0 %.

С точки зрения главы 21 НК РФ аренда представляет собой услугу, следовательно, это в полной мере относится и к сдаче помещений в аренду.

При этом, как и в отношении льготных услуг аренды, использование нулевой ставки налога применяется на условиях взаимности:

- если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей);
- если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации.

Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых применяются нормы подпункта 7 пункта 1 статьи 164 НК РФ, так же, как и при льготном режиме, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

### **Обратите внимание!**

Перечень иностранных государств, в отношении представительств которых на условиях взаимности применяется ставка налога на добавленную стоимость 0 процентов при реализации товаров (выполнении работ, оказании услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, утвержден совместным Приказом МИД Российской Федерации № 6499, и Минфина Российской Федерации № 41н от 8 мая 2007 года.

Правила применения нулевой ставки по НДС при реализации товаров (работ, услуг) для официального использования иностранными

дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного использования дипломатическим или административно – техническим персоналом этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей, утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2000 года № 1033 (далее – Правила применения нулевой ставки налога).

Обращаем внимание читателей, что с 1 октября 2009 года Постановлением Правительства Российской Федерации от 15 июня 2009 года № 498 «О внесении изменений в Постановление Правительства Российской Федерации от 30 декабря 2000 года № 1033» внесены изменения в Правила применения нулевой ставки налога.

В соответствии с указанными Правилами арендодатели теперь не обязаны выставлять счета-фактуры на аренду с указанием нулевой ставки налога, услуги аренды, указанные в счете-фактуре облагаются налогом по ставке 18 %.

Использование ставки налога 0 % по услугам аренды должно подтверждать само представительство или его сотрудники. Возмещение сумм налога, уплаченного дипломатами (или членами их семей) производит тот налоговый орган, в котором зарегистрировано дипломатическое представительство. Для этого налоговикам нужно подать заявление на возмещение сумм налога и соответствующий пакет документов, состав которых определен обновленными Правилами применения нулевой ставки налога.

Обращаем внимание на то, что возместить сумму налога по аренде дипломатическое представительство может в течение трех лет с наиболее поздней из следующих дат:

- даты выставления счета-фактуры;
- даты фактической оплаты услуг аренды.

## Аренда торговых мест и ЕНВД

Согласно статье 606 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В нижеприведенном материале поговорим о порядке применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД) при оказании услуг по аренде торговых мест.

Система налогообложения в виде ЕНВД устанавливается главой 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

Следует заметить, что применение ЕНВД является обязательным для видов предпринимательской деятельности, перечень которых указан в пункте 2 статьи 346.26 НК РФ. В соответствии с абзацем 3 пункта 1 статьи 2 ГК РФ, под предпринимательской деятельностью понимается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке.

В соответствии с подпунктом 13 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ ЕНВД применяется в отношении оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей.

Кроме того, под уплату ЕНВД в соответствии с нормативным актом муниципального образования могут подпадать услуги по передаче во временное владение и (или) пользование земельных участков для размещения (подпункт 14 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ):

- объектов стационарной и нестационарной торговой сети;
- объектов организации общественного питания.

Таким образом, под налогообложение ЕНВД в рамках данной темы попадают два вида предпринимательской деятельности: сдача в аренду торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, а также передача в аренду земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Согласно положениям статьи 346.27 НК РФ под **торговым местом** понимается место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи.

К торговым местам, расположенным в объектах стационарной торговой сети, которые не имеют торговых залов, относятся торговые точки, находящиеся на крытых рынках, в торговых центрах (комплексах), киосках и в других подобных объектах (абзацы 15, 30 статьи 346.27 НК РФ). Так, это могут быть прилавки, столы, лотки, палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие торговые точки, а также просто части зданий (строений, сооружений), земельных участков, которые используются для заключения сделок розничной купли-продажи (Письма Минфина Российской Федерации от 28 сентября 2010 года № 03-11-11/253, от 6 сентября 2010 года № 03-11-06/3/122).

Далее выделим основные признаки торгового места в соответствии с определением, указанным в НК РФ:

1. Представляет собой часть здания, строения, сооружения или земельный участок. Другими словами, под торговым местом понимается часть недвижимого имущества.

2. Используется для совершения сделок розничной купли-продажи или предоставления услуг общественного питания. Если это условие не выполняется, арендодатель не вправе платить ЕНВД. Такие разъяснения содержатся в Письмах Минфина Российской Федерации от 11 июня 2009 года № 03-11-06/3/162, от 15 мая 2009 года № 03-11-06/3/133, от 3 февраля 2009 года № 03-11-06/3/14. Исключением являются случаи, когда арендатор сдает полученные объекты в субаренду, а субарендатор использует их для розничной торговли или организации общественного питания. Тогда ЕНВД должны платить и арендодатель, и арендатор, это следует из положений подпункта 13 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ и Писем Минфина Российской Федерации от 24 июня 2009 года № 03-11-06/3/170, от 18 июля 2008 года № 03-11-04/3/332.

3. Торговое место не должно иметь торговых залов или залов для обслуживания посетителей (для общественного питания).

Иначе говоря, если сдаваемый в аренду объект располагает торговыми залами или залами для обслуживания посетителей, то такая деятельность не подлежит налогообложению ЕНВД. Деятельность по сдаче в аренду указанных объектов торговли будет облагаться в соответствии с иными режимами налогообложения: либо в соответствии с общим режимом налогообложения, либо в соответствии с упрощенной системой налогообложения (Письма Минфина Российской Федерации от 5 августа 2010 года № 03-11-06/3/117, от 3 августа 2010 года № 03-11-06/3/115, от 29 июля 2010 года № 03-11-06/3/113, от 28 июня 2010 года № 03-11-06/3/91).

4. Торговое место должно располагаться в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов.

В соответствии с положениями НК РФ, под стационарной торговой сетью, не имеющей торговых залов, следует понимать торговую сеть, расположенную в предназначенных для ведения торговли зданиях, строениях и сооружениях (их частях). Указанные в положениях статьи объекты не имеют обособленных и специально оснащенных для целей торговли помещений и могут использоваться для заключения договоров розничной купли-продажи, а также для проведения торгов. К данной категории торговых объектов относятся крытые рынки (ярмарки), торговые комплексы, киоски, торговые автоматы и другие аналогичные объекты.

Под «другими аналогичными объектами» Минфин Российской Федерации понимает обособленные объекты организации розничной торговли, которые размещены на земельных участках и не подлежат перемещению в течение всего периода времени, предусмотренного договорами на их аренду (Письмо Минфина Российской Федерации от 12 октября 2007 года № 03-11-05/247), размещение; автовокзалы; административные и учебные здания; поликлиники; культурные и (или) выставочные центры на время проведения в них выставок, ярмарок и других мероприятий; палатки; автозаправочные и автогазозаправочные станции (Письмо Минфина Российской Федерации от 4 мая 2008 года № 03-11-04/3/226) и другие объекты, имеющие стационарные торговые места.

Таким образом, если предоставляемые налогоплательщиков в аренду торговые места расположены в вышеуказанных объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, то такая деятельность должна облагаться ЕНВД.

5. Торговое место, сдаваемое в аренду, может быть как стационарным, так и передвижным, разборным. Это вытекает из определения торгового места, в соответствии со статьей 346.27 НК РФ.

Таким образом, деятельность по оказанию услуг по передаче во временное владение и пользование или временное пользование торговых мест, расположенных в объектах стац-

онарной торговой сети, подпадает под налогообложение ЕНВД при соблюдении всех пяти вышеперечисленных условий.

Напомним, что помимо сдачи в аренду торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, под обложение ЕНВД попадает оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Требования, предъявляемые к земельному участку, сдаваемому в аренду, должны соответствовать как земельному, гражданскому и налоговому законодательству Российской Федерации.

Как и в случае передачи в аренду торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, при передаче земельного участка в аренду необходимо обосновать его целевое использование. Другими словами, правоустанавливающими или инвентаризационными документами, либо фактически необходимо подтвердить назначение передаваемого земельного участка в аренду (розничная торговля либо общественное питание).

Довольно часто земельные участки для размещения объектов торговли и общепита предоставляют органы местного самоуправления. Так, например, они могут сдавать земельные участки в аренду юридическим лицам для организации и обустройства розничных рынков. При этом возникает вопрос: будет ли такая деятельность подлежать переводу на ЕНВД?

Чиновники указывают, что земельные участки, которые не закреплены за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляют муниципальную казну (пункт 3 статьи 215 ГК РФ). При передаче таких участков во временное владение и (или) пользование ЕНВД не применяется (Письмо Минфина Российской Федерации от 25 января 2008 года № 03-11-04/3/25).

В свою очередь, организации, получившие в аренду земельный участок, могут сдавать его частями в субаренду другим организациям или индивидуальным предпринимателям для размещения объектов торговли и общепита. По мнению автора, в этом случае субарендодатель имеет право применять ЕНВД на основании подпункта 14 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

Отметим, что специальное правило установлено применительно к организации на земельном участке розничного рынка в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2006 года № 271-ФЗ «О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации». В таком случае плательщиком ЕНВД в отношении услуг по передаче земельных участков во временное владение и (или) пользование признается только управляющая рынком организация (пункт 4 статьи 346.28 НК РФ, Письмо Минфина Российской Федерации от 9 февраля 2009 года № 03-11-06/3/25).

Обратим внимание читателя на то, что сдача в аренду земельных участков для организации на них торговых мест, по мнению Минфина Российской Федерации, не подразумевает под собой строительство магазинов, комплексов, ярмарок. В то время, как положения статьи 346.27 НК РФ указывают на то, что под торговым местом может пониматься здание, сооружение или их часть. В случае строительства деятельность по сдаче указанных земельных участков в аренду (субаренду) облагается в соответствии с общим режимом налогообложения. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина Российской Федерации от 28 января 2008 года № 03-11-04/3/27.

Однако НК РФ прямо прописывает то, что земельные участки должны предоставляться для организации торговых мест, не указывая, что строительство объектов на территории этих земельных участков не допускается. Данный вопрос остается спорным, поскольку НК РФ не разъясняет понятие организации торгового места.

Таким образом, под обложение ЕНВД подпадает сдача в аренду (субаренду) торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющей торгового зала или зала для обслуживания посетителей, а также сдача в аренду (субаренду) земельных участков для организации на них торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющей торгового зала. Аналогичный вывод сделан финансовым ведомством в Письмах от 10 сентября 2010 года № 03-11-11/237, от 22 мая 2009 года № 03-11-11/89 (пункт 2).

В соответствии со статьей 346.28 НК РФ налогоплательщиками ЕНВД признаются организации и индивидуальные предприниматели, зарегистрированные в установленном законодательством порядке.

Налогооблагаемой базой в отношении ЕНВД признается вмененный доход налогоплательщика, под которым понимается потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Величина вмененного дохода рассчитывается путем умножения базовой доходности, установленного для данного конкретного вида деятельности, и величины физического показателя, относящегося к указанному виду предпринимательской деятельности.

Величины базовой доходности указаны в пункте 3 статьи 346.29 НК РФ. В отношении оказания услуг по сдаче в аренду торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов или залов для обслуживания посетителей, величина базовой доходности зависит от площади предоставляемого в аренду торгового места.

Если площадь торгового места составляет менее 5 метров квадратных, то базовая доходность устанавливается на уровне 6 000 рублей, если площадь торгового места превышает 5 метров квадратных, то базовая доходность устанавливается на уровне 1 200 рублей. Причем в случае аренды торговых мест площадью менее 5 метров квадратных каждое, физический показатель устанавливается как **количество** сдаваемых в аренду торговых мест, а если **площадь** сдаваемых в аренду торговых мест превышает 5 метров квадратных, то физическим показателем считается площадь торговых мест, переданных в аренду.

При определении площади торгового места следует руководствоваться инвентаризационными и правоустанавливающими документами. При отсутствии сведений о площади торгового места в инвентаризационных документах указанные сведения могут быть получены из правоустанавливающих документов (Письмо Минфина Российской Федерации от 13 мая 2010 года № 03-11-06/3/73). К таким документам, в частности, относятся договоры аренды или акты приемки-передачи имущества в аренду и другие. Поэтому будет не лишним при заключении договора аренды указывать площадь передаваемого объекта.

Сложность определения площади торгового места объясняется тем, что НК РФ прямо не установлено, что следует к ней относить. Понятие площади в целях налогообложения ЕНВД установлено только в отношении площади торгового зала. В соответствии с ним из площади торгового зала исключаются площади, предназначенные для приемки и хранения товара. В отношении площади торгового места такое требование налоговым законодательством не предусмотрено. Поэтому в данном вопросе следует руководствоваться письмами Минфина Российской Федерации. Так, Письмом Минфина Российской Федерации от 24 октября 2007 года № 03-11-04/3/417 определено, что площадь торгового места следует опре-

делять исходя из общей площади, которая указана в инвентаризационных и правоустанавливающих документах, даже если часть торгового места используется для приемки и хранения товара.

Более того, даже если согласно правоустанавливающим документам налогоплательщики сдают площади, например, склада отдельно под хранение товара, а отдельно – под организацию торговли, но одному и тому же лицу, то согласно разъяснениям Минфина Российской Федерации площадь торгового места все равно нужно считать в целом по всему зданию склада (Письмо от 22 января 2008 года № 03-11-04/3/9).

В отношении передачи в аренду земельных участков, предназначенных для организации на них торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов или залов обслуживания посетителей, предусмотрены также два физических показателя. Выбор физического показателя зависит от площади сдаваемых в аренду земельных участков.

Если площадь сдаваемого в аренду земельного участка не превышает 10 метров квадратных, то базовая доходность устанавливается в размере 5 000 рублей; если площадь сдаваемого в аренду земельного участка превышает 10 метров квадратных, то величина базовой доходности равняется 1 000 рублей. Обратим внимание читателя на то, что базовая доходность и в первом, и во втором случаях устанавливается в размере на единицу физического показателя в месяц.

Главой 26.3 НК РФ также не регламентирован порядок определения площади земельного участка, сдаваемого в аренду. Поэтому при ее определении целесообразно руководствоваться инвентаризационными и правоустанавливающими документами. Следует подчеркнуть, что законодатель не связывает площадь организованного торгового места на земельном участке с уплатой ЕНВД. Другими словами, если по договору аренды налогоплательщик передает земельный участок одной площади, а площадь торгового места, которое будет организовано на этом участке, будет не совпадать с площадью земельного участка, по ЕНВД будет уплачиваться на основании площади земельного участка, которая была обозначена в договоре аренды.

В соответствии со статьей 346.30 НК РФ налоговым периодом в отношении ЕНВД признается квартал. Согласно положениям статьи 346.31 НК РФ, налоговая ставка ЕНВД устанавливается на уровне 15 процентов величины вмененного дохода налогоплательщика.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется произведением ставки налогообложения на величину вмененного дохода налогоплательщика. Величина вмененного дохода налогоплательщика рассчитывается как произведение базовой доходности на корректирующие коэффициенты  $K_1$ ,  $K_2$ , и физического показателя, определяемого для каждого конкретного вида предпринимательской деятельности.

В соответствии со статьей 346.32 уплата ЕНВД производится не позднее 25-ого числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Сумма уплаченного налога может быть уменьшена на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работ-

никам пособий по временной нетрудоспособности. Согласно положениям статьи 346.32 НК РФ сумма уплачиваемого налога не может быть уменьшена более чем на 50 процентов.

Предоставление налоговой декларации по окончании налогового периода производится в налоговые органы по месту регистрации налогоплательщика не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

## Аренда платных стоянок и ЕНВД

В последнее время появилось много организаций, предпринимательская деятельность которых связана с обслуживанием автомобилей – их хранением на стоянке или разными услугами технического характера. Организации, оказывающие такие услуги, при выполнении определенных условий, могут применять специальный режим налогообложения – ЕНВД. В нижеприведенном материале мы поговорим об особенностях применения данной налоговой системы при оказании услуг по хранению автотранспорта на платных стоянках.

В соответствии с главой 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (далее ЕНВД) обязательна для организаций и индивидуальных предпринимателей, занимающихся видами предпринимательской деятельности, перечень которых закреплен в пункте 2 статьи 346.26 НК РФ.

К одному из таких видов предпринимательской деятельности согласно подпункту 4 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ относится деятельность:

- по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств;
- по хранению автотранспорта на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок).

Согласно определению, приведенному в абзаце 11 статьи 346.27 НК РФ, **платные стоянки** – это площади (в том числе открытые и крытые площадки), используемые в качестве мест для оказания платных услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств (за исключением штрафных стоянок).

Следовательно, штрафные стоянки автотранспортных средств не относятся к платным автостоянкам, поэтому хранение на них транспортных средств не облагается ЕНВД.

В НК РФ не содержится определения «услуги по предоставлению во временное владение или пользование мест для стоянки автотранспортных средств», поэтому на основании пункта 1 статьи 11 НК РФ можно обратиться к положениям Гражданского кодекса Российской Федерации (далее ГК РФ).

Согласно статье 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Следовательно, предоставление во временное владение или пользование мест на платной стоянке для автотранспортных средств – это не что иное, как передача таких мест в аренду.

Если налогоплательщик предоставляет места на стоянке (автостоянке) по договору безвозмездного пользования (статья 689 ГК РФ), то такие услуги не переводятся на уплату ЕНВД. Поскольку одним из условий применения ЕНВД является оказание услуг на платной основе. Это следует из определения платной стоянки, приведенного в абзаце 11 статьи 346.27 НК РФ.

Понятие транспортных средств в статье 346.27 НК РФ применяется только в целях подпункта 5 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ, то есть к автотранспортным услугам по перевозке пассажиров и грузов (абзац 10 статьи 346.27 НК РФ).

При этом никакими положениями НК РФ не определено, что именно подразумевается под автотранспортными средствами для целей применения подпункта 4 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ.

По мнению финансового ведомства, выраженному в Письме от 28 октября 2008 года № 03-11-04/3/489, на платных стоянках должны храниться автотранспортные средства, зарегистрированные в подразделении ГИБДД МВД Российской Федерации.

Так, в органах ГИБДД регистрируются автотранспортные средства (и прицепы к ним), предназначенные для движения по автомобильным дорогам общего пользования и имеют максимальную конструктивную скорость более 50 км/ч (абзац 2 пункта 2 Постановления Правительства Российской Федерации от 12 августа 1994 года № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации») (далее – Постановление № 938).

Транспортные средства, которые относятся к внедорожному автотранспорту, регистрируются в органах Гостехнадзора (абзац 3 пункта 2 Постановления № 938). Так, к ним относятся:

- тракторы, самоходные дорожно-строительные и иные машины и прицепы к ним, включая автотранспортные средства, имеющие максимальную конструктивную скорость 50 км/ч и менее;
- транспортные средства, которые не предназначены для движения по автомобильным дорогам общего пользования.

При этом деятельность по хранению на автостоянках новых транспортных средств, не зарегистрированных в органах ГИБДД МВД Российской Федерации, под ЕНВД не подпадает. В таком случае незарегистрированные автомобили, предназначенные для продажи, для целей налогообложения рассматриваются как товары (пункт 3 статьи 38 НК РФ). А услуги по их хранению – как услуги по хранению товаров, в соответствии с пунктом 2 статьи 346.26 НК РФ указанный вид предпринимательской деятельности не относится к облагаемым ЕНВД. Такие разъяснения содержатся в Письме Минфина Российской Федерации от 23 июля 2009 года № 03-11-06/3/195.

Физическим показателем в отношении оказания данных услуг признается общая площадь стоянки в квадратных метрах. Величина базовой доходности составляет 50 рублей в месяц (пункт 3 статьи 346.29 НК РФ).

В соответствии со статьей 346.27 НК РФ под **площадью стоянки** понимается общая площадь земельного участка, на которой размещена платная стоянка, определяемая на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов.

Правоустанавливающие и инвентаризационные документы – это любые имеющиеся у организации или индивидуального предпринимателя документы на тот либо иной объект предпринимательской деятельности, содержащие необходимую информацию о назначении, конструктивных особенностях и планировке помещений такого объекта, а также информацию, подтверждающую право пользования данным объектом (договор купли-продажи нежилого помещения, технический паспорт на нежилое помещение, планы, схемы, экспликации, договор аренды (субаренды) нежилого помещения или его части (частей), разрешение на право обслуживания посетителей на открытой площадке и другие документы).

Если для хранения автотранспортных средств используется многоуровневая (многоэтажная) платная автостоянка, то при применении физического показателя налогоплательщик должен учитывать ее общую площадь (как подземной, так и надземной части), определяемую на основании правоустанавливающих и инвентаризационных документов. Такой вывод содержится в Письмах Минфина Российской Федерации от 15 мая 2009 года № 03-11-11/81, от 19 мая 2009 года № 03-11-06/3/140, № 03-11-06/3/139.

По мнению автора, данный вывод противоречит нормам главы 26.3 НК РФ, в частности положениям статьи 346.27 НК РФ, которыми определено понятие площади стоянки.

Если услуги по хранению автотранспортных средств оказываются на площади, превышающей площадь, указанную в правоустанавливающих документах, при исчислении ЕНВД в отношении осуществляемой деятельности должна учитываться суммарная площадь всего фактически используемого земельного участка (площадь стоянки) (Письмо Минфина Российской Федерации от 19 мая 2008 года № 03-11-05/126).

На практике часто возникает вопрос: включается ли в площадь стоянки часть территории, которая не предназначена для размещения автотранспортных средств (например, площадь, занятая подсобными помещениями, подъездные пути, проезды, контрольно-пропускной пункт)?

Напомним, стоянками признаются крытые и открытые площадки, используемые в качестве мест для платного хранения транспортных средств (абзац 11 статьи 346.27 НК РФ). Площадь и границы стоянки определяются по документам, которые подтверждают право организации на использование земельного участка для организации стоянки (договорам аренды, купли-продажи и так далее) (абзац 41 статьи 346.27 НК РФ).

Площади, занятые подсобными помещениями, внутренние проезды, а также подъездные пути, расположенные на территории автостоянки, являются неотъемлемой частью этой стоянки. Поскольку без этих объектов эксплуатация стоянки невозможна, их площадь следует включить в величину физического показателя при расчете ЕНВД. Аналогичный вывод делает финансовое ведомство в своих Письмах от 19 июня 2006 года № 03-11-04/3/293, от 31 января 2006 года № 03-11-04/3/47. Такую же позицию выражают и арбитры (Определения ВАС Российской Федерации от 12 апреля 2007 года № 3800/07, от 28 марта 2007 года № 3046/07, Постановления ФАС Поволжского округа от 24 марта 2009 года по делу № 55-12147/2008, от 19 января 2009 года по делу №А65-14412/2008, Восточно-Сибирского округа от 14 декабря 2006 года по делу №А19-14900/06-45-Ф02-6693/06-С1, Центрального округа от 4 октября 2006 года по делу №А-62-629/2006).

В Постановлении ФАС Поволжского округа от 19 января 2009 года по делу №А65-14412/2008 суд указал, что порядок оказания услуг по хранению транспортных средств на стоянках регулируется Правилами, утвержденными Постановлением Правительства Российской Федерации от 17 ноября 2001 года № 795 «Об утверждении Правил оказания услуг автостоянок». Данные Правила подразумевают наличие въездов и выездов на автостоянку и обустройство на ней необходимых подсобных помещений.

Если организация, например, гостиница, предоставляет своим клиентам автостоянку, то должна ли она платить ЕНВД с деятельности по хранению автотранспортных средств?

При решении данного вопроса следует учитывать как оформляются услуги по хранению автотранспортных средств. Если их стоимость не указана отдельной строкой в счете (квитанции) гостиницы, то платить ЕНВД не нужно. Обособленная предпринимательская деятельность в этом случае не осуществляется. Если же гостиница оформляет плату за стоянку как дополнительную услугу, то платить ЕНВД нужно (подпункт 4 пункта 2 статьи 346.26 НК РФ).

Если организация занимается хранением автотранспортных средств, то она обязана перейти на уплату ЕНВД, если услуги оказываются на основании договора хранения.

Так, в соответствии со статьей 886 ГК РФ по договору хранения одна сторона (хранитель) обязуется хранить вещь, переданную ей другой стороной (поклажедателем), и возвра-

тить эту вещь в сохранности. При этом хранителем может являться как коммерческая, так и некоммерческая организация.

Таким образом, положения статьи 886 ГК РФ свидетельствуют о том, что организация или индивидуальный предприниматель обязаны обеспечить сохранность вещи и ее возврат. Только в этом случае услуга по хранению может считаться исполненной.

Договор хранения заключается в простой письменной форме. Это значит, что, получив автомобиль от владельца, организация должна выдать ему квитанцию или любой другой документ, в котором указаны:

- марка и государственный номерной знак транспортного средства;
- стоимость услуг;
- подпись лица, принявшего автомобиль на хранение (с обязательной расшифровкой).

Такой порядок предусмотрен статьей 887 ГК РФ.

Заметим, что отсутствие признаков договора хранения влечет неправомерное применение системы налогообложения в виде ЕНВД.

Отметим, что применение ЕНВД при оказании услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (предоставлению мест на платных стоянках во временное владение или пользование) не зависит от формы расчетов с заказчиками (наличная, безналичная, с использованием пластиковых карт, смешанная). Что следует из положений абзаца 11 статьи 346.27 НК РФ и подтверждается Письмом Минфина Российской Федерации от 25 августа 2005 года № 03-11-04/3/66.

## Придомовые автостоянки

**В последнее время появляется все больше и больше красивых современных многоквартирных жилых домов со встроенными нежилыми и офисными помещениями. Собственники помещений в таких домах как форму управления домом нередко выбирают создание такого вида некоммерческой организации, как товарищество собственников жилья. Для удобства жителей и иных лиц, владеющих помещениями в многоквартирном доме, на придомовых территориях организуются автомобильные стоянки.**

**Вопросы организации придомовых автостоянок и связанные с этим споры мы и рассмотрим в предлагаемой читателям статье.**

Прежде всего, отметим, что деятельность товарищества собственников жилья (далее – ТСЖ) регулируется Федеральным законом от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», а также Жилищным кодексом Российской Федерации (далее – ЖК РФ), в разделе VI которого изложены правовые основы деятельности ТСЖ. Согласно статье 135 ЖК РФ товариществом собственников жилья признается некоммерческая организация, добровольное объединение собственников жилых и нежилых помещений в многоквартирном доме, создаваемая с целью:

- 1) совместного управления комплексом недвижимого имущества в многоквартирном доме;
- 2) обеспечения эксплуатации этого комплекса;
- 3) владения, пользования и в установленных законодательством пределах – распоряжения общим имуществом в многоквартирном доме.

Далее обратимся к Земельному кодексу Российской Федерации (далее – ЗК РФ). Согласно пункту 2 статьи 36 ЗК РФ в существующей застройке земельные участки, на которых находятся сооружения, входящие в состав общего имущества многоквартирного дома, жилые здания и иные строения, предоставляются в качестве общего имущества в общую долевую собственность домовладельцев в порядке и на условиях, установленных жилищным законодательством.

Земельный участок, на котором расположен многоквартирный дом, на основании пункта 1 статьи 36 ЖК РФ входит в состав общего имущества в многоквартирном доме. Общее имущество в таком доме принадлежит на праве общей долевой собственности собственникам помещений в доме.

Требуется ли государственная регистрация земельного участка, на котором расположен дом? Пунктом 2 статьи 8 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) установлено, что права на имущество, подлежащие государственной регистрации, возникают с момента регистрации соответствующих прав на него, если иное не установлено законом.

Земельный участок, на котором расположен многоквартирный дом и иные входящие в состав данного дома объекты недвижимого имущества, который сформирован до введения в действие ЖК РФ и в отношении которого проведен государственный кадастровый учет, переходит бесплатно в общую долевую собственность собственников помещений в многоквартирном доме. Такой порядок установлен статьей 16 Федерального закона от 29 декабря 2004 года № 189-ФЗ «О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации».

Если земельный участок, на котором расположены многоквартирный дом и иные объекты недвижимого имущества, входящие в состав дома, не сформирован до введения в действие ЖК РФ, на основании решения общего собрания собственников помещений в доме любое лицо, уполномоченное собранием, вправе обратиться в органы государственной вла-

сти или местного самоуправления с заявлением о формировании земельного участка, на котором расположен многоквартирный дом. С момента формирования земельного участка и проведения его государственного кадастрового учета земельный участок, на котором расположены многоквартирный дом и иные входящие в состав такого дома объекты недвижимого имущества, переходит бесплатно в общую долевую собственность собственников помещений в доме.

С учетом изложенных выше норм законодательства у собственников помещений в многоквартирных домах право общей долевой собственности на земельный участок, на котором расположены такие дома, возникает в силу прямого указания закона с момента формирования земельного участка и проведения его государственного кадастрового учета, на что обращено внимание в Письме Минэкономразвития Российской Федерации от 16 октября 2009 года №Д23-3410. Учитывая положения статьи 23 Федерального закона от 21 июля 1997 года № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», а также статьи 16 Федерального закона № 189-ФЗ государственная регистрация права общей долевой собственности на земельный участок, являющийся общим имуществом в многоквартирном доме, носит правоподтверждающий характер.

Напомним, что согласно статье 23 Федерального закона № 122-ФЗ государственная регистрация возникновения, перехода, ограничения (обременения) или прекращения права на жилое или нежилое помещение в многоквартирных домах одновременно является государственной регистрацией неразрывно связанного с ним права общей долевой собственности на общее имущество.

Также в Письме №Д23-3410 сказано, что государственная регистрация права хотя бы одного собственника жилого или нежилого помещения в многоквартирном доме (и одновременная регистрация неразрывно связанного с ним права общей долевой собственности на общее имущество, в том числе на земельный участок) является юридическим актом признания и подтверждения государством возникновения прав собственников помещений в многоквартирном доме на указанное имущество, в том числе на земельный участок. Заключения каких-либо дополнительных договоров передачи общего имущества в общую долевую собственность действующим законодательством не предусмотрено, также отсутствуют требования об издании органами государственной власти и местного самоуправления решений о предоставлении земельных участков собственникам помещений в многоквартирных домах.

Из вышеизложенного текста можно сделать вывод о том, что использовать земельный участок, являющийся общей долевой собственностью собственников помещений в многоквартирном доме, для организации на нем придомовой автостоянки можно лишь в том случае, если в отношении данного земельного участка проведен государственный кадастровый учет и получены все правоустанавливающие документы.

За использование земельного участка без оформленных в установленном порядке правоустанавливающих документов на землю статьей 7.1 «Самовольное занятие земельного участка» Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП) предусмотрена ответственность в виде наложения административного штрафа:

- # на граждан – в размере от пятисот до одной тысячи рублей;
- # на должностных лиц – от одной тысячи до двух тысяч рублей;
- # на юридических лиц – от десяти тысяч до двадцати тысяч рублей.

Между контролирующими органами и ТСЖ возникает немало споров по поводу организации придомовых автостоянок, которые зачастую приходится решать в судебном порядке. В качестве примера рассмотрим Постановление ФАС Северо-Западного округа от 27 мая 2008 года по делу №А56-19754/2007. Из материалов дела следует, что постановлением ТСЖ привлечено к административной ответственности, предусмотренной статьей 7.1 КоАП в виде штрафа в размере 20 000 рублей. Товариществу вменено в вину, что земель-

ный участок огорожен по периметру металлическим забором, круглосуточно охраняется, на этом же участке расположена автостоянка, которая используется ТСЖ без оформленных в установленном порядке правоустанавливающих документов на землю.

Не согласившись с вынесенным постановлением контролирующего органа, ТСЖ обратилось в арбитражный суд, но в удовлетворении заявленных требований товариществу было отказано.

Принимая решение, суд исходил из того, что действия ТСЖ образуют состав правонарушения, предусмотренного статьей 7.1 КоАП, спорный земельный участок не входит в состав придомовой территории. Факт неправомерного использования земельного участка установлен судом и подтверждается материалами дела.

ТСЖ ссылается на отсутствие его вины в нарушении норм земельного законодательства, поскольку на момент составления протокола заявитель полагал, что спорный земельный участок является придомовой территорией, и с целью оформления землеустроительных документов на всю придомовую территорию заключен договор со сторонней фирмой.

Суд указал, что до оформления правоустанавливающих документов ТСЖ не имело права занимать земельный участок, не принадлежащий ему на праве собственности. У заявителя имелась возможность избежать самовольного использования земельного участка, однако им не были приняты все зависящие от него меры по соблюдению требований закона, в связи с чем ТСЖ привлечено к ответственности законно и обоснованно.

Аналогичный спор рассматривался ФАС Северо-Западного округа по иску ТСЖ, обратившегося с заявлением о признании незаконным и отмене постановления контролирующего органа о привлечении ТСЖ к административной ответственности в виде наложения штрафа в размере 15 000 рублей, предусмотренного уже названной статьей 7.1 КоАП. В ходе проведения мероприятий по соблюдению земельного законодательства было установлено, что ТСЖ самовольно заняло земельный участок и организовало на нем открытую автомобильную стоянку, территория которой частично огорожена металлической оградой, при этом правоустанавливающие документы у ТСЖ на занимаемый земельный участок отсутствовали. Постановлением ФАС Северо-Западного округа от 11 сентября 2008 года по делу №А56-54526/2007 в удовлетворении иска ТСЖ было отказано. Судом установлено и материалами дела подтверждается, что на земельном участке, являющемся территорией общего пользования, установлены металлическая ограда, ворота, шлагбаум, ограничители въезда. Использование земельного участка для организации открытой автостоянки подтверждается актом осмотра территории, протоколом собрания членов правления ТСЖ о запрете въезда на охраняемую дворовую территорию ТСЖ, обращениями граждан о проверке законности использования ТСЖ данного земельного участка.

Суд сделал обоснованный вывод о том, что ТСЖ не оформило в установленном порядке правоустанавливающие документы на используемый земельный участок, а, следовательно, правомерно привлечено к ответственности, предусмотренной статьей 7.1 КоАП. Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если установлено, что у него имелась возможность для соблюдения норм и правил, за несоблюдение которых предусмотрена ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению. ТСЖ не представило доказательств невозможности выполнения им требований земельного законодательства, касающихся оформления прав на использование земельного участка.

Между ТСЖ и контролирующими органами могут возникнуть споры не только по поводу наличия правоустанавливающих документов на земельный участок, являющийся общим имуществом собственников помещений в многоквартирном доме, но и по поводу соблюдения санитарных норм и правил при организации придомовых автостоянок. Приме-

ром такого судебного разбирательства служит Постановление ФАС Уральского округа от 27 июня 2006 года по делу №Ф09-5337/06-С1. ТСЖ обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным и отмене постановления управления федеральной службы по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека о привлечении к ответственности, предусмотренной статьей 6.4 КоАП в виде взыскания денежного штрафа.

Напомним, что статьей 6.4 КоАП предусмотрена ответственность за нарушение санитарно-эпидемиологических требований к эксплуатации жилых помещений и общественных помещений, зданий, сооружения и транспорта.

Решением суда первой и апелляционной инстанций требования ТСЖ были удовлетворены.

Из материалов дела следует, что в ходе проверки ТСЖ было выявлено нарушение требований Санитарных правил и норма СанПиН 2.2.1/2.1.1.1200-03 «Санитарно-защитные зоны и санитарная классификация предприятий, сооружений и иных объектов», выразившееся в допущении размещения автомобильной стоянки на придомовой территории с нарушением минимально допустимых расстояний до фасада жилого дома.

Удовлетворяя требования ТСЖ, суд исходил из того, что управлением не доказано наличие состава вменяемого административного правонарушения. Согласно статье 11 Федерального закона от 30 марта 1999 года № 52-ФЗ «О санитарно-эпидемиологическом благополучии населения» юридические лица в соответствии с осуществляемой ими деятельностью обязаны выполнять требования санитарного законодательства. В соответствии с названными выше СанПиН расстояния от автостоянок вместимостью 11–50 автомобилей до фасадов жилых домов должны составлять не менее 15 метров и 50 метров соответственно.

Как мы уже отмечали выше, в силу пункта 2 статьи 2.1 КоАП юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП или законами субъекта Российской Федерации предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению. Однако управление не представило достаточных доказательств того, что ТСЖ организовало автостоянку либо имело возможность для недопущения или ограничения размещения автотранспорта его владельцами на придомовой территории с нарушением санитарного законодательства.

Исходя из совокупности имеющихся доказательств, суд пришел к выводу, что вина ТСЖ в нарушении санитарного законодательства отсутствует и постановление о привлечении ТСЖ к ответственности незаконно.

Несмотря на то, что в данном случае суд принял решение в пользу ТСЖ, следует учитывать, что подобные претензии со стороны проверяющих органов возможны, и не факт, что суд, рассматривая другое аналогичное дело, придет к такому же решению.

Следует отметить, что претензии по поводу размещения на придомовой территории автостоянки могут возникнуть не только со стороны контролирующих и иных органов при отсутствии необходимых документов и нарушении санитарных норм. Поскольку в нижних этажах многоквартирных домов нередко располагаются офисные помещения, то собственники и арендаторы таких нежилых помещений обращаются за защитой своих интересов в суд, если автостоянка мешает свободному доступу к таким помещениям. В частности, ФАС Восточно-Сибирского округа рассматривал иск индивидуальных предпринимателей, владеющих нежилыми помещениями, расположенными на первом этаже дома, в котором создано ТСЖ. Из технического паспорта следует, что принадлежащее предпринимателям нежилое помещение имеет отдельный и единственный вход со стороны придомовой территории. Иск подан в суд по причине того, что возведенная ТСЖ автостоянка и расположенные

на ней автомобили препятствуют пользованию принадлежащим предпринимателям помещением. Напротив входа в нежилое помещение ТСЖ установлено металлическое ограждение, в границах которого жильцами многоквартирного дома ставится автотранспорт. Таким образом, площадка перед офисом и подъездная дорога к нему оказались в изоляции, что препятствовало свободному доступу в помещение. Несмотря на то, что Постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 22 апреля 2008 года по делу №А33-3651/07-Ф02-1510/08 данное дело было направлено на новое рассмотрение, следует учесть, что споры подобного рода могут возникнуть и решать их, скорее всего, придется в судебном порядке.

Завершая статью, хотелось бы обратить внимание еще на один момент. Нередко ТСЖ на основании решения, принимаемого общим собранием собственников, взимают плату за размещение автотранспорта собственников на придомовой территории. Вопрос о том, как учитывать такую плату, рассмотрен в Письме Минфина Российской Федерации от 17 декабря 2008 года № 03-03-06/4/97.

В письме отмечено, что некоммерческие организации, в том числе ТСЖ, являются плательщиками налога на прибыль организации и определяют налоговую базу в порядке, установленном главой 25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности относятся, в частности, вступительные, членские, паевые взносы, пожертвования, признаваемые таковыми в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. К целевым поступлениям также относятся отчисления на формирование резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществу собственников жилья, жилищному кооперативу, жилищно-строительному кооперативу или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами. Порядок формирования резерва на проведение ремонта основных средств установлен статьей 324 НК РФ. Перечисленные целевые поступления не учитываются при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Что касается других обязательных платежей, поступающих в ТСЖ, то в соответствии с общеустановленным порядком они включаются в налоговую базу по налогу на прибыль организаций. При этом платежи на оплату услуг сторонних организаций одновременно с отражением их в доходной части ТСЖ принимаются к уменьшению налоговой базы в составе расходов, так как должны быть перечислены соответствующим организациям, оказывающим эти услуги.

## **Арендодатель-нерезидент – его налогообложение**

**Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации, признаются плательщиками налога на прибыль организаций и НДС. Об особенностях уплаты данных налогов арендодателями – нерезидентами мы расскажем в данной статье.**

### **Гражданско-правовые основы договора аренды.**

Правоотношения сторон по договору аренды регулируются главой 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) По договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (статья 606 ГК РФ). Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды (статья 614 ГК РФ).

Договор аренды здания или сооружения заключается в письменной форме путем составления одного документа, подписанного сторонами, на срок более года или, если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, независимо от срока. Договор на срок не менее года подлежит государственной регистрации и считается заключенным с момента регистрации (статья 651 ГК РФ).

Передача здания или сооружения арендодателем и принятие его арендатором осуществляются по передаточному акту или иному документу о передаче, подписываемому сторонами. Аналогично необходимо поступить и при прекращении договора (статья 655 ГК РФ).

Отношения между российской и иностранной организациями регулируются также Федеральным законом от 10 декабря 2003 года № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее – Закон № 173-ФЗ). В соответствии со статьей 1 Закона № 173-ФЗ нерезидентами являются в том числе находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, постоянные представительства и другие обособленные или самостоятельные структурные подразделения юридических лиц (организаций, не являющихся юридическими лицами), созданных в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющих местонахождение за пределами территории Российской Федерации.

### **Налог на прибыль.**

Как установлено в пункте 2 статьи 306 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации для целей налогообложения прибыли понимаются филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которые организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную, в частности, с продажей товаров, расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признаются доходы иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом

постоянного представительства этой организации в Российской Федерации и другие аналогичные доходы от источников в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов (пункт 1 статьи 307 НК РФ).

Причем по правилам главы 25 НК РФ расходы признаются и в отсутствие доходов. То есть для того, чтобы учесть расходы, не нужно, чтобы одновременно был получен доход. Главное, чтобы расходы в принципе осуществлялись в рамках деятельности, по которой предполагается получение дохода.

Таким образом, как сказано в Письмах Минфина Российской Федерации от 25 августа 2010 года № 03-03-06/1/565 (пункт 2), от 21 апреля 2010 года № 03-03-06/1/279, от 17 июля 2008 года № 03-03-06/1/414, расходы налогоплательщика должны соотноситься с характером его деятельности, а не с получением прибыли.

Следует отметить, что ранее чиновники не всегда придерживались такой точки зрения. Так, в Письме Минфина Российской Федерации от 8 февраля 2007 года № 03-07-11/13 сказано: если до момента заключения компанией договора по сдаче в аренду площадей здания, принадлежащего компании на праве собственности и находящегося в стадии ремонта, доходы у компании отсутствуют, то это классифицируется как отсутствие деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации, направленной на извлечение дохода, и, соответственно, при отсутствии доходов от ведения такой деятельности компания не вправе списывать расходы, связанные с подготовительной деятельностью (включая суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам (продавцам) товаров, работ, услуг, признаваемых расходами в целях налогообложения прибыли в случаях, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах). Аналогичная позиция была высказана и в Письмах Минфина Российской Федерации от 13 октября 2006 года № 03-03-04/1/691, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 26 декабря 2006 года № 20-12/115144.

Однако арбитры часто встают на сторону налогоплательщиков и указывают, что нормы главы 25 НК РФ предусматривают в качестве финансового результата деятельности как прибыль, так и убыток. При этом финансовый результат определяется как разница между полученными доходами и осуществленными расходами. То есть финансовый результат может быть как положительным, так и отрицательным.

Таким образом, отсутствие доходов в каком-либо периоде, возникновение убытка от деятельности, неполучение прибыли по отдельным договорам, реализация продукции ниже себестоимости и другие аналогичные обстоятельства не могут рассматриваться как основание для признания расходов налогоплательщика экономически неоправданными. Такие выводы сделаны судебными органами в Постановлениях ФАС Московского округа от 5 августа 2010 года по делу №КА-А40/8163-10, ФАС Северо-Западного округа от 14 ноября 2008 года по делу №А42-7508/2006, ФАС Западно-Сибирского округа от 4 августа 2010 года по делу №А27-18789/2009.

Однако налогоплательщикам следует учитывать, что существуют и противоположные судебные решения: Постановления ФАС Западно-Сибирского округа от 1 сентября 2008 года по делу №Ф04-4998/2008(9884-А27-40), ФАС Московского округа от 18 мая 2007 года, 25 мая 2007 года по делу №КА-А40/4205-07, ФАС Восточно-Сибирского округа от 14 декабря 2006 года по делу №А33-20675/05-Ф02-5626/06-С1.

Отметим, что относятся к доходам иностранной организации от источников в Российской Федерации и подлежат обложению налогом на прибыль, удерживаемым у источника выплаты доходов доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и (или) транспортных

средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках. При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества (при лизинге) лизингодателю и иные аналогичные доходы (подпункт 7 пункта 1 статьи 309 НК РФ).

Налог с видов доходов, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации, в том числе по лизинговым операциям устанавливается в размере 20 процентов (подпункт 1 пункта 2 статьи 284 НК РФ).

Налог с видов доходов, не связанных с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, в части доходов от предоставления в аренду или субаренду (фрахта) морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки), используемых в международных перевозках устанавливается в размере 10 процентов (подпункт 2 пункта 2 статьи 284 НК РФ, Письмо УФНС Российской Федерации по городу Москве от 15 июля 2009 года № 16–15/072627).

### **Налог на добавленную стоимость.**

В отношении НДС при предоставлении иностранной организации имущества в аренду российской организации, в первую очередь, необходимо определить место реализации данной услуги.

Реализация услуг по предоставлению имущества в аренду на территории Российской Федерации является объектом налогообложения НДС (подпункт 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ).

Место реализации работ (услуг) определяется в соответствии со статьей 148 НК РФ.

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 148 НК РФ местом реализации услуг по аренде движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств, признается территория Российской Федерации, если покупатель услуг осуществляет деятельность на территории Российской Федерации (Письмо Минфина Российской Федерации от 27 октября 2008 года № 03-07-08/246).

Следовательно, услуги по предоставлению движимого имущества в аренду арендодателем – иностранной организацией арендатору – российской организации облагаются НДС.

При реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога (пункт 1 статьи 161 НК РФ).

Согласно пункту 2 статьи 161 НК РФ российская организация – арендатор признается налоговым агентом.

Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога, и иные обязанности, установленные главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

Иными словами, согласно статье 161 НК РФ налоговый агент – арендатор исчисляет и уплачивает НДС с полной стоимости арендной платы. Согласно пункту 4 статьи 164 НК РФ налогообложение производится по налоговой ставке 18/118.

Согласно пункту 4 статьи 173 НК РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами за счет средств, подлежащих перечислению иностранному лицу.

Налоговые агенты производят уплату суммы налога по месту своего нахождения (пункт 3 статьи 174 НК РФ).

В случаях реализации работ (услуг), местом реализации которых является территория Российской Федерации, налогоплательщиками – иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, уплата налога производится налоговыми агентами одновременно с выплатой (перечислением) денежных средств таким налогоплательщикам (пункт 4 статьи 174 НК РФ).

Банк, обслуживающий налогового агента, не вправе принимать от него поручение на перевод денежных средств в пользу иностранной организации, если налоговый агент не представил в банк также поручение на уплату налога с открытого в этом банке счета при достаточности денежных средств для уплаты всей суммы налога.

Удержанную и уплаченную сумму НДС с дохода арендодателя – иностранной организации организация – арендатор вправе принять к вычету при условии, что полученное в аренду имущество приобретено для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ (пункт 3 статьи 173 НК РФ).

## **Сдача в аренду государственного имущества учреждениями**

**В Российской Федерации, как Вы знаете, признаются частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности. В соответствии с гражданским законодательством государственной собственностью в Российской Федерации является имущество, принадлежащее на праве собственности Российской Федерации (федеральная собственность), и имущество, принадлежащее на праве собственности субъектам Российской Федерации.**

**О сдаче в аренду государственного имущества учреждениями мы расскажем в этой статье.**

Отметим, что юридические лица создаются в форме коммерческих и некоммерческих организаций, и если коммерческие организации преследуют извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности, то некоммерческие организации не имеют в качестве цели деятельности извлечение прибыли и полученную прибыль между участниками не распределяют.

Некоммерческая организация, созданная собственником для осуществления управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера, признается учреждением. Учреждение, согласно статье 120 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), может быть создано гражданином или юридическим лицом, так называемое частное учреждение, либо Российской Федерацией, субъектом Российской Федерации, муниципальным образованием, соответственно, такие учреждения являются государственными и муниципальными.

Напомним читателям, что с 1 января 2011 года вступил в силу Федеральный закон от 8 мая 2010 года № 83-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» (далее – Закон № 83-ФЗ).

В соответствии со статьей 6 названного Закона теперь все государственные и муниципальные учреждения делятся на три типа: автономные, бюджетные, казенные.

Правовое положение автономных учреждений определяет Федеральный закон от 3 ноября 2006 года № 174-ФЗ «Об автономных учреждениях» (далее – Закон № 174-ФЗ).

Особенности правового положения бюджетных учреждений установлены статьей 9.2, дополнившей Федеральный закон от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» (далее – Закон № 7-ФЗ).

Особенности правового положения казенных учреждений установлены статьей 161 Бюджетного кодекса Российской Федерации (далее – БК РФ).

### **Порядок заключения договора аренды.**

Правоотношения сторон при сдаче имущества в аренду регулируются главой 34 «Аренда» ГК РФ. В соответствии со статьей 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Помимо этого, арендодателями могут быть также лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

Договор аренды государственного имущества может быть заключен в двустороннем порядке, то есть между собственником государственного имущества (арендодателем) и арендатором или между балансодержателем (конкретным учреждением или предприятием) имущества, обеспечивающим оперативное управление, и арендатором, но в этом случае балансодержатель является арендодателем.

Договор аренды может быть заключен и в трехстороннем порядке, то есть между арендодателем – собственником государственного имущества, балансодержателем имущества (конкретным учреждением или предприятием) и арендатором.

### **Обратите внимание!**

Заключить договор аренды, предусматривающий переход прав владения и (или) пользования в отношении государственного имущества, закрепленного за государственным (муниципальным) бюджетным и казенным учреждением на праве оперативного управления, учреждение может только при условии проведения конкурса или аукциона. Такое требование установлено пунктом 3 статьи 17.1 Федерального закона от 26 июля 2006 года № 135-ФЗ «О защите конкуренции» (далее – Закон «О защите конкуренции»).

Правила проведения конкурсов или аукционов на право заключения договоров аренды, договоров безвозмездного пользования, договоров доверительного управления имуществом, иных договоров, предусматривающих переход прав владения и (или) пользования в отношении государственного или муниципального имущества, утверждены Приказом Федеральной антимонопольной службы от 10 февраля 2010 года № 67 «О порядке проведения конкурсов или аукционов на право заключения договоров аренды, договоров безвозмездного пользования, договоров доверительного управления имуществом, иных договоров, предусматривающих переход прав владения и (или) пользования в отношении государственного или муниципального имущества, и перечне видов имущества, в отношении которого заключение указанных договоров может осуществляться путем проведения торгов в форме аукциона».

Отметим, что государственные (муниципальные) бюджетные и казенные учреждения, которым предоставлены права владения и (или) пользования помещением, зданием, строением или сооружением, могут передать такие права в отношении части или частей помещения, здания, строения или сооружения третьим лицам с согласия собственника без проведения конкурсов или аукционов. При этом общая площадь передаваемых части или частей помещения, здания, строения или сооружения не может превышать десять процентов площади помещения, здания, строения или сооружения, права на которые предоставлены учреждению, и составлять более чем двадцать квадратных метров, что следует из пункта 4 статьи 17.1 Закона «О защите конкуренции».

Как учитывается учреждениями арендная плата за сдаваемое в аренду государственное имущество в целях налогообложения?

Порядок налогообложения доходов, полученных от сдачи в аренду государственного имущества, будет различен в зависимости от того, какой договор аренды заключен учреждением – двусторонний или трехсторонний.

Рассмотрим оба варианта.

## **Двусторонний договор.**

Бюджетные и казенные учреждения, получающие доходы от предпринимательской и иной деятельности, приносящей доход, являются налогоплательщиками налога на прибыль организаций и определяют налоговую базу по этому налогу в порядке, установленном главой 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Напомним, что с 1 января 2011 года статья 321.1 НК РФ, регулирующая особенности ведения налогового учета бюджетными учреждениями, утратила силу.

Следовательно, теперь бюджетные учреждения обязаны исчислять и уплачивать налог на прибыль в общеустановленном порядке в соответствии с главой 25 НК РФ.

Налоговая база по налогу на прибыль организаций определяется в соответствии со статьей 274 НК РФ. В целях налогообложения прибыли налоговой базой признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Прибылью для российских организаций, согласно статье 247 НК РФ, признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25 НК РФ.

Средства, полученные от сдачи в аренду имущества, на основании пункта 4 статьи 250 НК РФ включаются в состав внереализационных доходов, и, следовательно, подлежат учету бюджетными и казенными учреждениями при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Об этом сказано в Письме Минфина Российской Федерации от 11 января 2010 года № 03-03-06/4/1, а также в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 10 марта 2010 года по делу № А32-447/2008-13/10-56/182-2009-29/272.

Дата получения дохода от сдачи имущества в аренду определяется на последнее число отчетного периода (подпункт 3 пункта 4 статьи 271 НК РФ).

Объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость (далее – НДС) признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, что установлено подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 НК РФ.

Местом реализации работ (услуг) на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 148 НК РФ признается территория Российской Федерации, если работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом, находящимся на территории Российской Федерации. К таким услугам относятся, в частности, услуги по аренде.

Таким образом, предоставление государственного имущества в аренду является объектом налогообложения НДС.

## **Трехсторонний договор.**

В трехстороннем договоре арендодателем, как было отмечено выше, является собственник государственного имущества. Следовательно, арендная плата поступает в бюджет, минуя счета учреждения или предприятия – балансодержателя государственного имущества, сдаваемого в аренду, на основании чего это учреждение не может быть в отношении дохода, полученного от сдачи в аренду государственного имущества, плательщиком налога на прибыль.

Как мы уже сказали, предоставление имущества в аренду является объектом обложения НДС. На основании пункта 3 статьи 161 НК РФ при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления, органами местного самоуправления и казенными учреждениями в аренду федерального имущества, имущества

субъектов Российской Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога.

При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества.

Напомним, что налоговыми агентами признаются лица, на которых согласно НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему Российской Федерации налогов, что следует из пункта 1 статьи 24 НК РФ.

В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества, поэтому они обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС, которую впоследствии могут принять к вычету (пункт 3 статьи 171 НК РФ).

Следует обратить внимание читателей, что до 1 января 2011 года арендатор признавался налоговым агентом по НДС, только если арендодателем недвижимости (здания, сооружения и тому подобное) являлся государственный орган или орган местного самоуправления (пункт 3 статьи 161 НК РФ).

С 1 января 2011 года арендатор признается налоговым агентом по НДС, если арендодателем является как государственный орган или орган местного самоуправления, так и казенное учреждение (пункт 3 статьи 161 НК РФ).

## Аренда – арендатор

### Получение имущества арендатором – документооборот и учет

**Многие организации из-за нехватки средств на приобретение в собственность необходимого имущества берут его в аренду. Заинтересованными сторонами такой сделки являются арендатор и арендодатель. Об особенностях получения имущества в аренду арендатором мы расскажем в нижеприведенном материале.**

Арендные отношения регулируются главой 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

Сторонами в договоре аренды являются арендодатель и арендатор. В их качестве могут выступать как физические, так и юридические лица.

Арендодатель – это сторона договора аренды (имущественного найма), которая предоставляет арендатору (нанимателю) имущество за плату на определенный срок в пользование. Можно дать иное определение. Арендодатель – это собственник имущества, сдающий его в аренду, в том числе иностранные юридические лица и граждане, а также органы и организации, уполномоченные собственником сдавать имущество в аренду. Арендодателями могут быть также лица, уполномоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

Арендатором признается лицо, которое временно (на установленный срок) и на условиях, оговоренных в договоре, получает право на использование собственности арендодателя, за что и вносит арендную плату. Арендатор по соглашению с арендодателем может выкупить имущество, взятое в аренду. Условия и порядок выкупа определяются договором аренды.

В соответствии с нормами гражданского законодательства аренда имущества невозможна без заключения договора. Его определение приведено в статье 606 ГК РФ и подразумевает предоставление арендодателем арендатору имущества во временное владение или пользование. По общим правилам договор аренды заключается между арендатором и арендодателем (собственником сдаваемого имущества), то есть договор является двусторонним. Однако законом или собственником могут предусматриваться случаи, когда сдача имущества в аренду осуществляется третьими лицами.

В соответствии со статьей 609 ГК РФ договор аренды может заключаться как в устной, так и в письменной форме. При этом следует учитывать, что 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.

Договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если иное не установлено законом.

Договор аренды имущества, предусматривающий переход в последующем права собственности на это имущество к арендатору (статья 624 ГК РФ), заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи такого имущества (пункт 3 статьи 609 ГК РФ).

В договоре аренды, как правило, указывается срок, в течение которого имущество должно быть передано арендатору. К договору аренды должны быть приложены все необходимые расчеты и соглашения, в частности о размере арендной платы и об условиях расчетов, договор на оказание коммунальных услуг и тому подобное.

Кроме договора аренды при получении имущества стороны обязаны составить акт приема-передачи имущества. При этом составление акта приема-передачи имущества в аренду позволит избежать возникновения возможных конфликтов между арендодателем и арендатором. Более того, при отсутствии акта приема-передачи имущества в аренду налоговые органы могут поставить под сомнение правомерность начисления арендной платы у арендатора.

Нормативными актами по бухгалтерскому учету не предусмотрена специальная форма документа, которым оформляется передача в аренду имущества. Форма данного акта может быть разработана организацией самостоятельно.

Кроме того, для приема-передачи объектов основных средств могут использоваться унифицированные формы, утвержденные Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 21 января 2003 года № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств» (далее – Постановление № 7).

В соответствии с данным Постановлением для оформления и учета операций приема-передачи объектов основных средств между организациями могут применяться следующие унифицированные формы:

- акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1);
- акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма №ОС-1а);
- акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма №ОС-1б).

Отметим, что если договор аренды подлежит государственной регистрации, то в формах №№ОС-1, ОС-1а и ОС-1б обязательно должен быть заполнен реквизит «Государственная регистрация прав».

Заметим, что различия между вышеперечисленными формами состоят в составе показателей (реквизитов), а также в принципах их группировки и детализации.

Эти формы могут применяться как в случаях финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя), так и при аренде основных средств, когда стоимость объекта списывается с баланса организации и продолжает числиться только за балансом (выбытие из состава основных средств).

Унифицированные формы утверждаются руководителями организации-получателя (арендатора) и организации-сдачика (арендодателя) и составляются в количестве не менее двух экземпляров.

В передаточном акте должна быть отражена балансовая оценка имущества по данным арендодателя (в этой оценке объект будет отражен у арендатора на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства»). К акту прилагается и техническая документация, относящаяся к получаемому в аренду объекту основных средств.

На основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы №№ОС-1, ОС-1а, ОС-1б) и сопроводительных документов (технических паспортов заводов-изготовителей и др.) делаются соответствующие записи в регистры инвентарного учета объектов основных средств: в инвентарную карточку учета объекта основных средств (форма №ОС-6), инвентарную карточку группового учета объектов основных средств (форма №ОС-6а) или инвентарную книгу учета объектов основных средств (форма №ОС-6б).

Перечисленные регистры аналитического учета остаются в организации, передающей объекты в аренду.

При этом согласно пункту 14 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина Российской Федерации от 13 октября 2003 года № 91н (далее – Методические указания № 91н), на объект основных средств, полученный в аренду, для организации учета указанного объекта на забалансовом счете в бухгал-

терской службе арендатора рекомендуется также открывать инвентарную карточку. Данный объект может учитываться арендатором по инвентарному номеру, присвоенному арендодателем.

Заметим, что амортизацию по полученному в аренду объекту арендатору начислять не нужно (пункт 50 Методических указаний № 91н).

В случае аренды автомобиля арендатор должен получить от арендодателя в дополнение к установленным документам доверенность на управление (пользование, распоряжение) транспортным средством. Нотариально заверять такую доверенность нет необходимости – достаточно заверить ее печатью организации (если арендодатель – юридическое лицо) или собственноручной подписью (если арендодатель – физическое лицо).

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что фактическое получение арендатором имущества в аренду от арендодателя должно быть отражено в первичном учетном документе, как этого требует действующее законодательство. При этом законодательно утвержденной формы такого документа нет и, следовательно, организация вправе самостоятельно разработать и утвердить форму такого документа, обязательно указав в нем реквизиты, перечисленные в пункте 2 статьи 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ). Например, это может быть акт приема-передачи имущества по договору аренды. Кроме того, должно быть документально подтверждено фактическое использование арендованного имущества арендатором.

У арендатора также должны быть в наличии документы, свидетельствующие о сумме расхода и о том, что затраты фактически произведены. Если у арендодателя – юридического лица обычно не возникает трудностей с получением указанных документов, то при аренде имущества у физических лиц организациям-арендаторам необходимо быть очень внимательными. Ведь физическое лицо – арендодатель не всегда имеет статус индивидуального предпринимателя. Соответственно, такой арендодатель не обязан выставлять арендатору счета на оплату арендных платежей. Расчеты между сторонами могут осуществляться наличными денежными средствами. В такой ситуации важно, чтобы в договоре аренды (или в дополнительном соглашении к нему) были четко предусмотрены сумма арендной платы или правила ее определения, а также порядок уплаты. Факт наличных денежных расчетов с арендодателем подтверждается расходным кассовым ордером арендатора. Такое требование содержится в пункте 14 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного Решением Совета директоров Банка Российской Федерации от 22 сентября 1993 года № 40. При этом в графе «Основание» расходного кассового ордера (унифицированная форма №КО-2, утвержденная Постановлением Госкомстата Российской Федерации от 18 августа 1998 года № 88) должна быть сделана ссылка на соответствующий договор аренды.

Имущество, полученное в аренду, является собственностью арендодателя. Арендатор учитывает его обособленно от собственного имущества – за балансом. Такое требование установлено пунктом 2 статьи 8 Закона № 129-ФЗ.

Для обобщения информации о наличии и движении основных средств, арендованных организацией, предназначен счет 001 «Арендованные основные средства». Имущество на нем учитывается в оценке, указанной в договоре аренды.

Зачисление арендованного основного средства на забалансовый учет оформляется в учете арендатора следующей записью:

Дебет 001 Арендованные основные средства» – на сумму стоимости арендованного имущества, указанную в договоре аренды.

Данная бухгалтерская запись делается на основании акта приема-передачи объекта аренды от арендодателя к арендатору.

## Арендные платежи у арендатора

Договор аренды – один из самых востребованных договоров, заключаемых организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении предпринимательской деятельности на территории Российской Федерации. Актуальность договора аренды обусловлена возможностью получения прибыли без отчуждения всех прав, ограничиваясь передачей прав владения и (или) пользования. У одних предпринимателей имеются свободные, не занятые производством площади, которые способны принести дополнительные экономические выгоды, если их предоставить во временное пользование. Другие, наоборот, предпочитают пользоваться тем или иным имуществом на правах арендатора. Таким образом, одним предпринимателям удобнее приобрести объекты недвижимости, движимое имущество в собственность, а другим взять их в аренду. В статье мы расскажем об учете арендных платежей арендатором.

Прежде чем приступить к теме статьи, напомним читателям некоторые положения гражданского законодательства, касающиеся арендных платежей.

Основной обязанностью арендатора, согласно статье 614 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) является своевременное внесение арендной платы за пользование имуществом в размерах и сроки, предусмотренные договором аренды.

Арендная плата устанавливается в виде:

- определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- предоставления арендатором определенных услуг;
- передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- возложение на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

В договоре аренды стороны могут предусмотреть различное сочетание перечисленных выше форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

Чаще всего арендная плата устанавливается сторонами договора аренды в виде твердых платежей, вносимых периодически или единовременно.

По договору аренды может быть передано сразу несколько объектов, при этом арендная плата может быть установлена как за все переданное имущество в аренду в целом, так и за каждый объект в отдельности. Рекомендуем устанавливать арендную плату по каждому переданному в аренду объекту отдельно, что позволит избежать возможных разногласий между сторонами договора.

Сроки внесения арендной платы определяются договором и стороны могут предусмотреть любой порядок ее внесения: ежемесячно, ежеквартально, один раз в год, путем внесения предварительной оплаты или с отсрочкой платежа.

Размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год, что установлено пунктом 3 статьи 614 ГК РФ. При этом размер арендной платы может изменяться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения.

Арендатор вправе потребовать уменьшения арендной платы в случае:

- если в силу обстоятельств, за которые он не отвечает, условия пользования, предусмотренные договором аренды, или состояние имущества существенно ухудшились;

– если арендодателем нарушены условия проведения капитального ремонта имущества, сданного в аренду;

– если арендодатель не предупредил арендатора о правах третьих лиц на имущество при заключении договора аренды.

В случае существенного нарушения арендатором сроков внесения арендной платы арендодатель, руководствуясь пунктом 5 статьи 614 ГК РФ, вправе потребовать от него досрочного внесения арендной платы в установленный арендодателем срок. При этом арендодатель не вправе требовать досрочного внесения арендной платы более чем за два срока подряд.

### **Арендные платежи в бухгалтерском учете.**

Если арендатор использует арендованное имущество для осуществления деятельности, связанной с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, с выполнением работ и оказанием услуг, то суммы арендной платы учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности (пункт 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (далее – ПБУ 10/99 «Расходы организации»)).

Пунктом 18 ПБУ 10/99 «Расходы организации» определено, что расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности). Иными словами, арендатор должен отразить арендную плату в учете в том периоде, к которому она относится.

В бухгалтерском учете арендатора сумма арендной платы отражается следующими записями:

Дебет 20, 23, 25, 26, 44 Кредит 60, 76 – отражена сумма арендной платы, предъявленная арендодателем;

Дебет 19 Кредит 60,76 – отражена сумма НДС, предъявленная арендодателем;

Дебет 60, 76 Кредит 51 – перечислена сумма арендной платы арендодателю.

### **Арендные платежи в налоговом учете.**

Арендные платежи за арендуемое имущество в целях налогообложения прибыли, согласно подпункту 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ, относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Для документального подтверждения расходов по уплате арендных платежей необходимы документы, оформленные в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, в том числе заключенный в соответствии с требованиями ГК РФ договор аренды, акт приема-передачи арендованного имущества, документы, подтверждающие оплату арендных платежей. При этом ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды для целей документального подтверждения расходов в виде арендных платежей не требуется. Данное утверждение верно, если иное не вытекает из условий сделки. Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 9 ноября 2006 года № 03-03-04/1/742. Также в письме сказано, что арендные платежи учитываются в составе прочих расходов при условии использования арендованного имущества для осуществления предпринимательской деятельности.

Расходы, являющиеся условно-постоянными (в том числе коммунальные платежи), для целей налогообложения прибыли, согласно подпункту 3 пункта 7 статьи 272 НК РФ,

могут быть учтены в том месяце, в котором получены документы, подтверждающие эти расходы, при условии, что такой порядок отражен учетной политикой организации. Аналогичная позиция изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 6 сентября 2007 года № 03-03-06/1/647. Рекомендуем выбрать момент учета расходов в налоговой политике арендатора.

Если договором аренды предусмотрен неравномерный график арендных платежей, то, согласно позиции финансового ведомства, приведенной в Письмах от 17 апреля 2009 года № 03-03-06/1/258 и от 15 октября 2008 года № 03-03-05/131, арендные платежи могут признаваться в составе расходов не равномерно, а в соответствии с графиком арендных платежей.

Аналогичного мнения придерживаются и суды, о чем свидетельствует Постановление ФАС Уральского округа от 16 декабря 2008 года №Ф09-9466/08-С3 по делу №А76-4062/08.

Отметим, что ранее чиновники указывали, что расходы по уплате арендных платежей признаются в налоговом учете с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов, вне зависимости от их фактической уплаты. При этом ежемесячного заключения актов оказанных услуг по договору аренды не требуется. Такая позиция была изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 17 апреля 2007 года № 03-03-06/1/248, от 6 февраля 2007 года № 03-03-06/1/59, от 10 ноября 2006 года № 03-03-04/1/752, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 22 сентября 2008 года № 20–12/089128

Нередко стороны заключают предварительный договор аренды зданий до оформления арендодателем права собственности на здание. Специалисты УФНС по городу Москве в Письме от 5 октября 2006 года № 20–12/87641 обратили внимание на то, что предварительный договор аренды не содержит основных признаков договора аренды, установленных ГК РФ (передача арендодателем (собственником) арендатору имущества во временное владение и пользование за плату), поэтому такой договор не может считаться договором аренды, заключенным согласно законодательству Российской Федерации. Следовательно, затраты, осуществленные в соответствии с таким договором, нельзя учесть для целей налогообложения прибыли как арендные платежи за арендованное имущество. Аналогичная точка зрения изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 10 апреля 2009 года № 03-03-06/1/230, от 4 февраля 2009 года № 03-03-06/2/16, от 30 июля 2008 года № 03-03-06/2/99. Выходом для арендатора, в данной ситуации, может быть только замена квалификации платежей по предварительному договору аренды с арендных платежей на платежи за приобретение арендатором имущественного права – права аренды по будущему договору аренды.

Согласно Письму Минфина Российской Федерации от 12 июля 2006 года № 03-03-04/2/172 законодательное закрепление обязательной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним определяет только права и обязанности сторон по договору и имеет не связанные с вопросами налогообложения цели и отсутствие государственной регистрации прав по договорам аренды, не влияет на порядок учета сумм арендной платы при исчислении налога на прибыль организаций. Применять данное письмо достаточно рискованно, поскольку далее в нем сказано, что расходы по не заключенным в установленном порядке договорам не могут быть учтены в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций как документально не подтвержденные затраты.

Согласно Письмам Минфина Российской Федерации от 17 февраля 2006 года № 03-03-04/3/3, от 12 июля 2006 года № 03-03-04/2/172 и от 1 ноября 2005 года № 03-03-04/1/325, если в соответствии с пунктом 2 статьи 425 ГК РФ условия договора распространены на период с момента передачи объекта аренды потенциальному арендатору, то арендные платежи по зарегистрированному или находящемуся на государственной реги-

страции договору принимаются в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций с момента получения объекта в пользование.

Если же в договоре аренды отсутствует распространение его условий на прошлые периоды, то расходы в виде арендных платежей за этот период не могут быть приняты в уменьшение налогооблагаемой прибыли с момента передачи такого имущества. В Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 21 апреля 2006 года по делу №А56-24327/2005 сказано, что учет арендных платежей в расходах в целях налогообложения прибыли не связывается с наличием государственной регистрации договора аренды, а в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 14 февраля 2007 года по делу №Ф03-А59/06-2/5389 указано на то, что нарушение норм гражданского законодательства не влияет на налогообложение, поскольку не предусмотрено наличие зависимости затрат от действительности договора аренды, а требуется только экономическая обоснованность.

Согласно пункту 9 Информационного письма Президиума ВАС Российской Федерации от 16 февраля 2001 года № 59 «Обзор практики разрешения споров, связанных с применением федерального закона «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним», соглашение сторон об изменении размера арендной платы по зарегистрированному договору аренды также подлежит государственной регистрации. Но, в Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 12 апреля 2006 года № 20–12/29001 указано на то, что дополнительное к основному договору аренды соглашение сторон об изменении стоимости арендной платы за недвижимое имущество не отнесено действующим законодательством к акту перемены прав на это имущество, и величина арендной платы не является условием, при неисполнении которого договор аренды недвижимого имущества может считаться незаключенным. И все же, в соответствии с Письмом Минфина Российской Федерации от 5 августа 2005 года № 03-03-04/4/34, арендные платежи, внесенные на основании дополнительного соглашения сторон об изменении размера арендной платы, указанного ими в договоре аренды, подлежат включению в состав прочих расходов в соответствии с подпунктом 10 пункта 1 статьи 264 НК РФ при условии их обоснованности и подтверждения соответствующими первичными документами после государственной регистрации указанного соглашения. Аналогичный вывод содержится в Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 28 марта 2008 года № 20–12/030173.

Расходы организации-арендатора в виде арендной платы по договору на срок менее года, в том числе и при пролонгации этого договора также на срок менее года, могут учитываться для целей налогообложения прибыли. Если договор аренды недвижимого имущества, заключенный на срок менее одного года, пролонгируется на срок менее года, указанный договор аренды не требует государственной регистрации. При этом договор может быть продлен путем заключения нового договора либо автоматически на основании первоначального договора по окончании срока аренды и при отсутствии заявления одной из сторон об отказе от продления договора. Такой вывод подтверждается пунктом 10 информационного Письма Президиума ВАС Российской Федерации от 16 февраля 2001 года № 59.. Такая же точка зрения изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 14 апреля 2009 года № 03-03-06/1/241, от 7 апреля 2009 года № 03-03-06/1/226, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 18 февраля 2008 года № 20–12/015152.3, от 18 октября 2006 года № 20–12/92230. Термин «пролонгация» договора аренды изложен в последнем письме и его можно применять для целей налогообложения.

В то же время в Письме от 18 сентября 2009 года № 03-03-06/2/174 финансовое ведомство указало на необходимость государственной регистрации пролонгированного договора аренды, если в результате пролонгации общий срок аренды окажется больше одного года. Аналогичное мнение высказала и ФНС Российской Федерации в Письмах от 24 мая 2010 года №ШС-37-3/2340@ и от 13 июля 2009 года № 3-2-06/76.

Если срок аренды в договоре не определен и договор считается заключенным на неопределенный срок, то, согласно Письмам Минфина Российской Федерации от 7 апреля 2009 года № 03-03-06/1/226, ФНС Российской Федерации от 24 мая 2010 года №ШС-37-3/2340@, УФНС Российской Федерации по городу Москве от 22 марта 2006 года № 20–12/22181, данный договор аренды в государственной регистрации не нуждается, и расходы организации по договору аренды помещения, заключенному в установленном законом порядке, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли.

Предположим, что организация арендует нежилое помещение под офис на основании заключенного на 11 месяцев договора аренды, согласно которому договор считается возобновленным на тех же условиях на неопределенный срок. После истечения срока аренды арендатор продолжает пользоваться помещениями, а арендодатель не возражает против этого. Может ли организация учесть расходы по арендной плате в целях налогообложения по истечении 11 месяцев без регистрации договора аренды? Ответ на этот вопрос дан в Письме Минфина Российской Федерации от 14 апреля 2009 года № 03-03-06/1/241. В письме сказано, что расходы организации по договору аренды, заключенному в установленном законодательством порядке, могут быть учтены для целей налогообложения прибыли.

Но, все-таки, следует учитывать, что такой механизм продления имеет существенные риски, и при заключении долгосрочных договоров обязательна государственная регистрация.

Расходы организации в виде арендной платы за землю, на которой расположены сооружения, используемые в целях получения дохода, в период с даты государственной регистрации права собственности на здания до даты государственной регистрации переоформления договоров аренды земли, на которой расположены указанные сооружения, для целей налогообложения прибыли можно учесть как прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией, в зависимости от применяемого организацией метода признания расходов в целях налогообложения прибыли. Такая точка зрения изложена в Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 25 декабря 2006 года № 20–12/115082. Несмотря на то, что такой подход не совсем основывается на законодательстве, он выглядит вполне логичным.

Если отсрочка ввода в эксплуатацию полученного в аренду имущества обусловлена необходимостью доведения его до состояния, пригодного к использованию, то арендные платежи по указанному имуществу до ввода его в эксплуатацию могут быть включены в состав расходов для целей налогообложения прибыли. Аналогичная точка зрения изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 7 марта 2008 года № 03-03-06/1/160, от 21 ноября 2008 года № 03-03-06/1/646, от 25 июня 2007 года № 03-03-06/1/397. Такие выводы делают и арбитры: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15 декабря 2008 года по делу №А05-2964/2008.

В соответствии с подпунктом 34 пункта 1 статьи 264 НК РФ, как расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов, расходы в виде аренды недвижимого имущества, а также расходы, возникающие в период аренды такого имущества (ремонт, содержание и охрана), осуществленные организацией-арендатором до даты начала фактического использования недвижимого имущества, организация-арендатор вправе учесть для целей налогообложения прибыли организаций. Такая позиция изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 20 августа 2007 года № 03-03-06/2/155.

Отметим, что для целей налогообложения прибыли арендатор может учесть расходы, связанные с приобретением средств для уборки арендованных помещений (пакеты для мусора, губки, дезинфекционные средства и тому подобное), если договором аренды

предусмотрено, что содержание (уборка) арендуемых помещений осуществляется непосредственно арендатором. Аналогичная точка зрения изложена в Письме УФНС Российской Федерации по городу Москве от 6 октября 2006 года № 20–12/89121.1.

Если иное не предусмотрено договором аренды транспортного средства без экипажа, арендатор несет расходы на содержание арендованного транспортного средства, его страхование, а также расходы, возникающие в связи с его эксплуатацией. Учитывая изложенное, затраты организации, произведенные по договору аренды транспортного средства, заключенному с физическим лицом, в том числе затраты на приобретение топлива (ГСМ) для обеспечения работы данного автомобиля исходя из фактического пробега автомобиля (с учетом фактического расхода топлива (ГСМ) в производственных целях и стоимости его приобретения), а также затраты на приобретение запасных частей могут быть учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль. Аналогичная точка зрения изложена в Письмах Минфина Российской Федерации от 29 ноября 2006 года № 03-03-04/1/806 и от 2 октября 2006 года № 03-05-01-04/277.

Если договором аренды предусмотрена обязанность арендатора по оплате фактически потребленных коммунальных услуг и услуг связи, арендатор учитывает в составе прочих расходов расходы, связанные с оплатой коммунальных платежей, относящихся к помещениям (зданиям), полученным в аренду, а также к средствам связи, используемым арендатором в своей деятельности. Указанные расходы должны быть документально подтверждены счетами, выставленными арендодателю энергоснабжающей организацией или оператором связи и отражающими фактическую поставку энергии (воды) или оказание услуг телефонной связи. Такая, предельно опасная для арендатора, позиция изложена в Письме Минфина Российской Федерации от 30 января 2008 года № 03-03-06/2/9. Единственным решением этой проблемы является посредническая квалификация договора.

И последнее, о чем необходимо сказать. Не следует забывать о том, что согласно статье 288 ГК РФ размещение в жилых домах промышленных производств не допускается. Как отмечено в Письме Минфина Российской Федерации от 10 ноября 2006 года № 03-05-01-04/310 размещение собственником в принадлежащем ему жилом помещении предприятий, учреждений, организаций, допускается только после перевода такого помещения в нежилое. То есть, квартира не может использоваться в качестве офиса до тех пор, пока не будет выведена из жилого фонда. Следовательно, арендные платежи не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль организаций.

## Расчеты по договору аренды в условных единицах у арендатора

**В настоящее время действующее законодательство позволяет арендодателю устанавливать арендную плату за пользование имуществом в иностранной валюте или в условных денежных единицах. В то же время, наличие такой оговорки в договоре аренды влечет за собой определенные риски и особенности отражения операций в учете, как со стороны арендодателя, так и со стороны арендатора. Об отражении расчетов по договору аренды в условных единицах у арендатора мы и поговорим далее.**

Общие правовые основы регулирования арендных отношений установлены гражданским законодательством, а именно главой 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ). Так, в соответствии с положениями статьи 606 ГК РФ, по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

При этом плоды, продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества в соответствии с договором, являются его собственностью.

В аренду может быть сдано любое движимое и недвижимое имущество, которое в соответствии с законодательством Российской Федерации не ограничено в гражданском обороте. Отдельными нормативными актами могут быть установлены специальные условия сдачи в аренду движимого или недвижимого имущества. Данные условия касаются, прежде всего, непосредственно самих объектов аренды, а также сроков договоров аренды.

В соответствии с положениями статьи 609 ГК РФ, если договор аренды заключается на срок более одного года и одной из сторон договора выступает юридическое лицо, то такой договор аренды необходимо заключить в письменной форме.

Обратите внимание, что если в аренду сдается недвижимое имущество, то такой договор аренды нуждается в государственной регистрации. Если арендуя имущество, арендатор планирует выкупить его у арендодателя, то такой договор аренды, в соответствии с положениями пункта 3 статьи 609 ГК РФ, заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи.

В соответствии с положениями статьи 614 ГК РФ порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Если же в договоре не определены данные условия, то считается, что установлены порядок, условия и сроки, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при сравнимых обстоятельствах.

Данное положение статьи 614 ГК РФ означает, что при условии того, что порядок определения и внесения арендной платы установлен договором, арендодатель не вправе потребовать с арендатора внести арендную плату на иных условиях или в иных размерах (Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 26 февраля 2009 года №А19-10427/07-58-Ф02-487/09 по делу №А19-10427/07-58).

Итак, стоимость арендной платы (порядок ее определения) должна быть установлена договором аренды. В соответствии с положениями статьи 317 ГК РФ денежное обязательство в договоре может быть выражено в сумме в рублях, так как рубль является законным платежным средством, обязательным к приему по нарицательной стоимости на всей территории Российской Федерации.

В договоре аренды может быть предусмотрено, что арендная плата подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте либо в условных денежных единицах. В этом случае подлежащая уплате в рублях сумма исчисляется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день

платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или соглашением сторон.

Таким образом, арендодатель вправе установить в договоре аренды величину арендной платы, выраженной в иностранной валюте или условных денежных единицах.

В связи с этим у арендатора может возникнуть вопрос: не будет ли изменение величины арендной платы в течение срока действия договора аренды по причине изменения официального курса иностранной валюты или условной денежной единицы нарушением норм статьи 614 ГК РФ. В соответствии с положениями пункта 3 статьи 614 ГК РФ размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год.

Отметим, что установление суммы арендной платы в иностранной валюте или в условных денежных единицах не противоречит нормам пункта 3 статьи 614 ГК РФ, поскольку в данной норме речь идет о порядке установления размера арендной платы, и в данном случае порядок не нарушается. На это указывается и в Постановлении ФАС Дальневосточного округа от 17 сентября 2008 года №Ф03-А73/08-1/3822 по делу №А73-1079/2008-30.

Однако такой вывод следует при условии того, что величина арендной платы установлена не в твердой сумме, а определяется расчетным путем. Поэтому в данном случае изменение размера арендной платы в связи с изменением курса иностранной валюты или условной денежной единицы будет исполнением условия договора аренды.

Напомним, в соответствии с положениями статьи 614 ГК РФ существует пять основных способов установления величины арендной платы:

- 1) арендная плата устанавливается в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- 2) арендная плата устанавливается как доля полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- 3) арендная плата устанавливается в виде предоставления арендатором определенных услуг;
- 4) арендная плата устанавливается в виде передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- 5) арендная плата устанавливается в виде возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

При заключении договора аренды в условных единицах арендодатель и арендатор договариваются между собой, к какому виду иностранной валюты приравнивается условная денежная единица, например, к доллару США, евро или к иной любой валюте, а также устанавливают, по какому курсу в дальнейшем будет определяться цена сделки. При этом в тексте договора обычно указывается, что арендатор оплачивает услуги в рублях по курсу иностранной валюты, согласованному сторонами. Вместе с тем, даже при отсутствии в договоре такой оговорки денежное обязательство, выраженное в иностранной валюте, следует рассматривать как подлежащее оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах. На это указывает пункт 3 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 4 ноября 2002 года № 70 «О применении арбитражными судами статей 140, 317 Гражданского кодекса Российской Федерации».

На практике очень часто перед тем, как заключить основной договор аренды, между потенциальными арендатором и арендодателем заключается предварительный договор аренды, в соответствии с которым, арендатор вносит так называемый обеспечительный или гарантийный платеж. Если величина этого гарантийного платежа выражена в иностранной

валюте или условных денежных единицах, то возникает вопрос, в соответствии с каким курсом пересчитывать сумму обеспечительного платежа, которая, как правило, идет в зачет в счет предстоящей арендной платы.

Обратите внимание, что в данной ситуации момент определения курса иностранной валюты или условной денежной единицы будет зависеть от того, определили ли стороны договора аренды (основного) порядок пересчета иностранной валюты или условной денежной единицы в рублевый эквивалент. Если такое условие содержится в основном договоре аренды, то пересчет будет происходить в соответствии с тем порядком, который там закреплен. Данный вывод следует из Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ПБУ 3/2006)», утвержденного Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27 ноября 2006 года № 154н (далее – ПБУ 3/2006).

Если же порядок пересчета в основном договоре аренды не установлен, то в данной ситуации будут применяться общие положения, касающиеся внесения предварительных сумм оплаты в иностранной валюте или условных денежных единицах. Это означает, что курс иностранной валюты или условной денежной единицы будет браться на дату перечисления денежных средств в виде обеспечительного платежа. Данный вариант является хотя и рискованным для арендатора в случае изменения курса иностранной валюты или условной денежной единицы в неблагоприятную для него сторону, однако, значительно облегчает работу бухгалтеру арендатора, поскольку в данном случае никаких разниц в учете возникнуть не может.

Допустим, что ООО «Восток» (арендатор) заключает предварительный договор на аренду нежилого помещения с компанией ООО «Вегас» (арендодатель). Величина обеспечительного платежа по договору установлена в размере 20 000 долларов США. Курс доллара на дату перечисления предварительного платежа от арендатора к арендодателю составил 100 рублей за доллар США. Основным договором аренды предусмотрено, что обеспечительный платеж засчитывается в счет уплаты фиксированной части арендной платы, при этом порядок пересчета иностранной валюты в основном договоре определен не был. В связи с этим при определении рублевого эквивалента фиксированной части арендной платы бухгалтеру организации необходимо принять курс иностранной валюты равный 100 рублям за доллар США.

Если же договором аренды будет предусмотрено, что пересчет иностранной валюты должен производиться по официальному курсу этой иностранной валюты на последнее число месяца, следующего за истекшим, то возникающие в данном случае курсовые разницы подлежат отнесению на прочие доходы и расходы организации.

Однако обратите внимание, что в соответствии с пунктом 9 ПБУ 3/2006 авансы полученные и выданные не подлежат последующему пересчету (то есть на дату, отличную от даты перечисления денежных средств в виде аванса), поэтому в данной ситуации могут возникнуть спорные моменты, касающиеся момента определения курса иностранной валюты или условной денежной единицы.

Дело в том, что в соответствии с пунктом 5 ПБУ 3/2006 если договором установлен свой порядок пересчета стоимости актива или обязательства в иностранной валюте, то применять следует только его. Однако следует помнить, что авансы полученные и выданные не должны пересчитываться, а приниматься в оценке, действующей на дату совершения операции в иностранной валюте, то есть на дату перечисления денежных средств.

Обратите внимание, что подобные сложности, касающиеся порядка определения курса иностранной валюты или условной денежной единицы, касаются только бухгалтерского учета. Для целей налогового учета возникающие суммовые разницы признаются на дату подписания акта оказания услуг с одновременным отнесением в состав внереализационных

доходов (статья 250 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ)) либо вне-реализационных расходов (статья 265 НК РФ) в зависимости от характера изменения курса иностранной валюты или условной денежной единицы.

Отметим, что для арендатора порядок учета расходов в виде арендной платы, уплаченной в иностранной валюте, установлен ПБУ 3/2006, а также Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33н (далее – ПБУ 10/99).

В соответствии с пунктами 5, 7 ПБУ 10/99 если арендованное имущество используется арендатором при осуществлении деятельности по производству и реализации товаров (работ, услуг), то арендная плата, уплачиваемая им в соответствии с условиями договора аренды, включается в состав расходов по обычным видам деятельности и отражается на счетах учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»).

Расходы в виде арендной платы отражаются арендатором в бухгалтерском учете в том периоде, к которому она относится, независимо от порядка расчетов, предусмотренных договором аренды (пункт 18 ПБУ 10/99).

Если арендная плата вносится арендатором авансом, то сумма, перечисленная арендодателю, отражается в учете арендатора на отдельном субсчете счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

В дальнейшем, по мере наступления тех периодов, к которым относится арендная плата, суммы предварительной оплаты, учтенные на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») списываются в дебет счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»).

Если условиями договора предусмотрено, что курс иностранной валюты определяется на дату фактического перечисления денежных средств в качестве арендной платы, то в учете арендатора будут возникать курсовые разницы от переоценки арендной платы на дату ее начисления и дату ее перечисления.

В бухгалтерском учете указанные разницы включаются в состав прочих доходов (при росте курса) или в состав прочих расходов (при падении курса). На это указывают пункты 11–13 ПБУ 3/2006. Отражаются они на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

## **Ремонт полученного в аренду имущества арендатором, кто должен его производить и как, изменив договор, предотвратить безвозмездность операции**

Сегодня многие организации арендуют офисные, производственные или складские помещения. Полученное имущество арендатор обычно сразу же ремонтирует или перестраивает с учетом особенностей своей предпринимательской деятельности. В данной статье рассмотрим особенности проведения ремонта имущества, полученного в аренду, арендатором.

Гражданским кодексом Российской Федерации (далее – ГК РФ) определены обязанности сторон договора аренды по содержанию арендованного имущества. По общему правилу арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды (пункт 2 статьи 616 ГК РФ).

Капитальный ремонт переданного в аренду имущества обязан проводить арендодатель за свой счет, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды (пункт 1 статьи 616 ГК РФ). Например, текущий и капитальный ремонт транспортного средства без экипажа, полученного по договору аренды, обязан проводить арендатор, а не арендодатель (статья 644 ГК РФ). Более того, при аренде предприятия (то есть имущественного комплекса, включающего различные строения, сооружения) обязанность проводить текущий и капитальный ремонт также полностью возлагается на арендатора (статья 661 ГК РФ).

Отметим, что в случае уклонения арендодателя от проведения капитального ремонта, арендатор может провести ремонт самостоятельно и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или потребовать зачесть ее в счет арендной платы.

Таким образом, на арендатора договором аренды могут быть возложены обязанности по проведению как текущего, так и капитального ремонта имущества, и это обязательно должно быть отражено в договоре аренды. Отметим, что при проведении проверки контролирующие органы обращают внимание на распределение обязанностей по ремонту имущества. Если в договоре аренды ничего не сказано о ремонте, то действует общее правило, установленное ГК РФ. В таком случае арендатор, сделавший капитальный ремонт, не может учесть затраты в целях налогообложения прибыли, ведь этот ремонт должен проводить арендодатель. Если по договору аренды арендодатель должен проводить текущий ремонт, то арендатор не сможет учесть свои затраты на проведение такого ремонта.

Отметим, что если при заключении договора аренды стороны не рассмотрели вопрос о ремонте имущества, то порядок распределения обязанностей по ремонту можно отразить в дополнительном соглашении. Тем самым можно избежать возможных споров с налоговыми органами и без проблем учесть расходы на ремонт.

После того, как стороны распределили обязанности по проведению ремонта, им следует определить какой из видов ремонта должна производить каждая из сторон.

Различают три вида ремонта:

- текущий ремонт;
- средний ремонт;
- капитальный ремонт.

В Письме Минфина Российской Федерации от 14 января 2004 года № 16-00-14/10 указано, что для определения тех или иных видов ремонта (текущий, средний, капитальный и тому подобное) должны использоваться соответствующие документы, разработанные техническими службами организаций в рамках системы планово-предупредительных ремонтов.

Как правило, к работам по текущему ремонту относятся работы по систематическому предохранению его от преждевременного износа, например, один раз в квартал, это позволяет поддерживать имущество в рабочем состоянии.

Средний ремонт выделяют как текущий ремонт, но периодичность его осуществления менее одного года.

Капитальный ремонт – воспроизводство основных средств путем крупного, всеобъемлющего ремонта, при котором заменяются целиком изношенные детали, узлы, части машин, зданий, сооружений. Проведение капитального ремонта зависит от того, насколько интенсивно используется основное средство. Капитальный ремонт, как правило, проводят не чаще одного раза в несколько лет и по времени он является более продолжительным.

Согласно разъяснениям Минфина Российской Федерации, приведенным в Письме от 23 ноября 2006 года № 03-03-04/1/794, по вопросам отнесения тех или иных работ к капитальному ремонту или реконструкции следует руководствоваться:

– Постановлением Госстроя СССР от 29 декабря 1973 года № 279 «Об утверждении Положения о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений МДС 13–14.2000»;

– Ведомственными строительными нормами ВСН 58–88 (Р) «Положение об организации и проведении реконструкции, ремонта и технического обслуживания зданий, объектов коммунального и социально-культурного назначения», утвержденными Приказом Госкомархитектуры Российской Федерации при Госстрое СССР от 23 ноября 1988 года № 312.

Отметим, что при определении терминов «реконструкция» и «капитальный ремонт» необходимо руководствоваться указанными документами и Письмом Минфина СССР от 29 мая 1984 года № 80 «Об определении понятий нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий». Так, в соответствии с указанным Письмом: реконструкция здания – комплекс строительных работ и организационно-технических мероприятий, связанных с изменением основных технико-экономических показателей (количества и площади квартир, строительного объема и общей площади здания, вместимости или пропускной способности или его назначения) в целях улучшения условий проживания, качества обслуживания, увеличения объема услуг, а капитальный ремонт здания – ремонт здания с целью восстановления его ресурса с заменой при необходимости конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, а также улучшения эксплуатационных показателей.

При ремонте оборудования автор рекомендует применять Положение об обеспечении безопасности производственного оборудования ПОТ РО-14000-002-98, утвержденное Минэкономики Российской Федерации 20 января 1998 года и Государственный стандарт ГОСТ Р 50938-96 «Услуги бытовые. Ремонт и техническое обслуживание электробытовых машин и приборов», утвержденный Постановлением Госстандарта Российской Федерации от 22 августа 1996 года.

Согласно Постановлению ФАС Поволжского округа от 17 января 2007 года по делу №А65-39309/2005-СГ2-24, в случае разногласий по вопросу о классификации ремонтных работ в рамках арендных правоотношений можно проводить соответствующую экспертизу.

Напомним, что статья 616 ГК РФ предоставляет арендатору право произвести за счет арендодателя капитальный ремонт арендуемого имущества, если такая обязанность арен-

додателем не исполняется. Статья 623 ГК РФ устанавливает, что стоимость неотделимых улучшений возмещается арендатору только при условии согласования их с арендодателем, если иное не установлено законом.

На практике довольно часто возникают споры о том, является ли капитальный ремонт неотделимым улучшением. От решения этого вопроса может зависеть, в частности, право арендатора на возмещение стоимости проведенного ремонта, если стоимость неотделимых улучшений по договору не возмещается.

Как указано в Письме Минэкономразвития Российской Федерации от 4 марта 2011 года №Д05-631 на сегодняшний день единообразная судебная практика по вопросу соотношения категорий «капитальный ремонт» и «неотделимые улучшения» отсутствует.

Так, в соответствии с Постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 апреля 2010 года по делу №А19-13041/09, Постановлением ФАС Западно-Сибирского округа от 8 апреля 2010 года по делу №А27-15429/2008, капитальный ремонт арендуемого имущества является его неотделимым улучшением и, по общему правилу, возможен только по согласованию с арендодателем.

Одновременно в Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 21 апреля 2010 года по делу №А19-13041/09 указывается, что проведение капитального ремонта без согласия арендодателя возможно в связи с неотложной необходимостью и если арендодатель не исполняет своей обязанности по его производству.

Также следует отметить, что согласно Постановлению Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 26 апреля 2010 года по делу №А53-18341/2009 арендатор может произвести капитальный ремонт и без согласия арендодателя (если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды), если капитальный ремонт вызван неотложной необходимостью, тогда как при производстве неотделимых улучшений арендованного имущества необходимо согласие арендодателя. Аналогичные выводы сделаны арбитрами в Постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 25 июня 2009 года №А19-14583/08-15-Ф02-2863/09 по делу №А19-14583/08-15, ФАС Московского округа от 9 декабря 2010 года №КГ-А41/13626-10 по делу №А41-44762/09, ФАС Центрального округа от 27 сентября 2010 года по делу №А35-2195/08-С12.

Есть и третья позиция, согласно которой если из акта приема-передачи следует, что передаваемое помещение не требует капитального ремонта, то проведенный капитальный ремонт является его неотделимым улучшением (Постановление ФАС Поволжского округа от 7 июля 2010 года по делу №А55-27579/2009).

Таким образом, поскольку на сегодняшний день нет однозначного ответа на данный вопрос, полагаем, что для его решения заинтересованным сторонам следует обратиться за защитой прав и законных интересов в арбитражный суд.

В случае признания произведенного капитального ремонта неотделимыми улучшениями арендаторам следует учитывать, что улучшения арендованного имущества могут быть осуществлены как с согласия арендодателя, так и без согласия арендодателя.

В соответствии с пунктом 3 статьи 623 ГК РФ стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено законом.

Согласно статье 622 ГК РФ арендатор при прекращении договора аренды обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Значит, арендодатель, не давший своего согласия на осуществления улучшений, может либо принять их и возместить их стоимость арендатору, либо не принять их и потребо-

вать арендатора привести имущество в первоначальное состояние, то есть в состояние до момента передачи имущества в аренду.

В том случае, если арендодатель принимает улучшения, произведенные арендатором, но при этом их стоимость не возмещает, то в учете арендатора передача улучшений будет рассматриваться как безвозмездная передача.

В соответствии с пунктом 16 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывается стоимость безвозмездно переданного имущества и расходы, которые несет организация при такой передаче.

Кроме того, в целях исчисления налога на добавленную стоимость передача права собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг) и является объектом налогообложения (пункт 1 статьи 146 НК РФ).

Следовательно, арендатор начислит НДС со стоимости передаваемых выполненных работ по улучшению арендованного имущества. Причем, начислит не в момент формальной передачи, например, при выезде, а в момент завершения создания неотделимых улучшений. При этом суммы НДС подлежат вычету у арендатора (Письма УФНС Российской Федерации по городу Москве от 26 января 2007 года № 19–11/06916 и от 8 декабря 2006 года № 19–11/108507).

Пунктом 2 статьи 623 ГК РФ определено, что если улучшение арендованного имущества произведено с согласия арендодателя, то арендатор имеет право требовать от арендодателя возмещение стоимости неотделимых улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды.

При этом арендодатель может компенсировать затраты арендатору как до, так и после прекращения договора аренды (пункт 2 статьи 623 ГК РФ).

Согласно пункту 1 статьи 258 НК РФ для арендатора возмещаемые неотделимые улучшения не являются амортизируемым имуществом.

В бухгалтерском учете стоимость улучшений отражается на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и при передаче арендодателю результатов работ списывается на прочие расходы. Сумму возмещения арендодателем расходов на проведение неотделимых улучшений арендатору для целей налогообложения следует учитывать в составе выручки от реализации на момент передачи результатов работ по акту (пункт 1 статьи 249 НК РФ). Соответственно, расходы арендатора надо рассматривать как произведенные в процессе выполнения работ для арендодателя. Передача арендатором результатов выполненных работ будет являться реализацией.

Таким образом, для того, чтобы при передаче неотделимых улучшений предотвратить безвозмездность операции, необходимо получить согласие арендодателя на компенсацию затрат (в письменной форме) либо предусмотреть договором аренды порядок возмещения произведенных неотделимых улучшений.

### **Бухгалтерский учет.**

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденному Приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33н (далее – ПБУ 10/99), порядок отражения затрат на ремонт зависит от того, как используется арендованное основное средство. Как правило, такие объекты необходимы арендатору для осуществления основной деятельности. В этом случае расходы на их ремонт отражаются в бухгалтерском учете в составе расходов по обычным видам деятельности на основании пункта 5 ПБУ 10/99.

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденному Приказом Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», расходы на те виды ремонта, которые в соответствии с ГК РФ или договором аренды должен осуществлять арендатор, в бухгалтерском учете отражаются так же, как и расходы на ремонт собственного имущества: на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

Если арендатор помещения проводит ремонт за свой счет, несмотря на то, что обязанность возложена на арендодателя, то согласно гражданскому законодательству у него есть право по своему выбору стоимость ремонта либо взыскать с арендодателя, либо зачесть в счет арендной платы. В таком случае арендатор фактически выполняет работы по ремонту имущества арендодателя и получает от последнего денежную компенсацию.

С точки зрения бухгалтерского учета имеет место реализация работ, следовательно, расходы на проведение ремонта арендатор учитывает на счете 20 «Основное производство», но одновременно учитывает и выручку от реализации работ по кредиту счета 90 «Выручка».

## Налоговый учет.

В налоговом учете расходы на проведение ремонта отражаются в составе прочих расходов.

Для налогоплательщиков, применяющих метод начисления, расходы на ремонт основных средств, произведенные им, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат, с учетом особенностей, предусмотренных статьей 260 НК РФ. Для налогоплательщиков, применяющих кассовый метод, расходы на ремонт признаются после их фактической оплаты на основании пункта 3 статьи 273 НК РФ.

Отметим, что налогоплательщики вправе создавать резерв на ремонт основных средств, если он длится более одного налогового периода.

В Постановлении ФАС Центрального округа от 13 ноября 2006 года по делу №А54-3665/2005-С5 указано, что затраты на ремонт амортизируемого имущества, полученного в аренду, подлежат включению в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, если договором аренды не предусмотрено возмещение арендатору таких затрат. Аналогичные выводы сделаны арбитрами в Постановлениях ФАС Волго-Вятского округа от 11 января 2006 года по делу №А43-7220/2005-30-310, ФАС Западно-Сибирского округа от 5 мая 2006 года по делу №Ф04-2388/2006(22005-А27-33), от 5 сентября 2005 года по делу №Ф04-5740/2005(14478-А67-15).

### *Пример.*

Организация «А» арендует помещение. Договором аренды предусмотрено, что текущий ремонт основного средства арендатор производит за свой счет. Предположим, что стоимость произведенного арендатором ремонта составила 118 000 рублей (в том числе НДС – 18 000 рублей).

В бухгалтерском учете организации данные хозяйственные операции будут отражены следующим образом:

Дебет 26 (44) Кредит 60 – 100 000 рублей (118 000 рублей – 18 000 рублей) – отражены расходы на проведение ремонта;

Дебет 19 Кредит 60 – 18 000 рублей – учтен НДС со стоимости ремонтных работ;

Дебет 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» Кредит 19 – 18 000 рублей – принят к вычету НДС со стоимости ремонтных работ;

Дебет 60 Кредит 51 – 118 000 рублей – оплачены ремонтные работы.

## **Резервы на ремонт полученного в аренду имущества у арендатора**

**Закключая договоры аренды стороны договора, арендодатель и арендатор, как правило, предусматривают в нем обязанности сторон по проведению как текущего, так и капитального ремонта имущества. При этом с целью равномерного включения расходов на ремонт арендованного имущества арендаторы могут создавать резерв.**

**О том, как создается такой резерв, как он учитывается в целях бухгалтерского и налогового учета организации – арендатора, мы и расскажем в статье.**

Общие правовые основы регулирования арендных отношений установлены гражданским законодательством, а именно главой 34 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ).

В соответствии со статьей 606 ГК РФ по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Согласно пункту 2 статьи 616 ГК РФ арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды.

Капитальный ремонт переданного в аренду имущества обязан проводить арендодатель за свой счет, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды (пункт 1 статьи 616 ГК РФ). Так, например, текущий и капитальный ремонт транспортного средства без экипажа, полученного по договору аренды, обязан проводить арендатор, а не арендодатель (статья 644 ГК РФ). Кроме того, при аренде предприятия (то есть имущественного комплекса, включающего различные строения, сооружения) обязанность проводить текущий и капитальный ремонт также полностью возлагается на арендатора (статья 661 ГК РФ).

Таким образом, на арендатора договором аренды могут быть возложены обязанности по проведению как текущего, так и капитального ремонта имущества и это обязательно должно быть отражено в договоре аренды. Заметим, что при проведении проверки контролирующие органы обращают внимание на распределение обязанностей по ремонту имущества. Если в договоре аренды ничего не сказано о ремонте, то действует общее правило, установленное ГК РФ.

В случае уклонения арендодателя от проведения капитального ремонта, арендатор может провести ремонт самостоятельно и взыскать с арендодателя стоимость ремонта или потребовать зачесть ее в счет арендной платы.

Отметим, что если при заключении договора аренды стороны не рассмотрели вопрос о ремонте имущества, то порядок распределения обязанностей по ремонту можно отразить в дополнительном соглашении.

В случае невыполнения обязанностей, предусмотренных договором аренды в отношении обязанностей по проведению капитального ремонта, обе стороны имеют право на расторжение договора аренды в судебном порядке (статьи 619, 620 ГК РФ).

Поскольку законодательством установлено, что при прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором (статья 622 ГК РФ), любые виды ремонта, как текущего, так и капитального, необходимо согласовывать с арендодателем, даже если он предусмотрен договором аренды, и обязательно в письмен-

ном виде: это поможет арендатору избежать проблем в отношениях с арендодателем, в том числе материальных потерь.

### **Резерв на ремонт основных средств в бухгалтерском учете арендатора.**

Прежде всего, напомним, что до 1 января 2011 года право организаций на создание в бухгалтерском учете такого вида резервов предстоящих расходов, как резерв на ремонт основных средств, было закреплено в пункте 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н (далее – Положение № 34н).

Однако Приказом Минфина Российской Федерации от 24 декабря 2010 года № 186н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и признании утратившим силу Приказа Министерства финансов Российской Федерации от 15 января 1997 года № 3» (далее – Приказ № 186н) действие пункта 72 Положения № 34н было отменено.

При этом отмена пункта 72 Положения № 34н не повлияла на возможность создания арендатором резерва на ремонт арендованных основных средств, так как теперь такой резерв с точки зрения бухгалтерского законодательства рассматривается как оценочное обязательство организации. На это указывает пункт 4 Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)», утвержденного Приказом Минфина Российской Федерации от 13 декабря 2010 года № 167н (далее – ПБУ 8/2010) и вступившего в силу с бухгалтерской отчетности 2011 года.

Именно этим бухгалтерским стандартом обязаны руководствоваться российские коммерческие фирмы (за исключением кредитных) при создании большинства видов резервов. Исключение составляют лишь оценочные резервы, а также те, которые создаются за счет нераспределенной прибыли организации.

Согласно пункту 5 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении следующих условий:

- у организации существует обязанность, явившаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной жизни, исполнения которой организация не может избежать;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина оценочного обязательства может быть обоснованно оценена.

Согласно пункту 15 ПБУ 8/2010 оценочное обязательство признается в бухгалтерском учете организации в величине, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. Наиболее достоверная оценка расходов представляет собой величину, необходимую непосредственно для исполнения (погашения) обязательства по состоянию на отчетную дату или для перевода обязательства на другое лицо по состоянию на отчетную дату. При этом в силу пункта 16 ПБУ 8/2010 величина оценочного обязательства определяется организацией на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также, при необходимости, мнений экспертов. Причем в обязательном порядке арендатор должен обеспечить документальное подтверждение обоснованности такой оценки.

#### **Обратите внимание!**

Если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок,

установленный организацией в учетной политике, такое оценочное обязательство оценивается по стоимости, определяемой путем дисконтирования его величины (по приведенной стоимости). Увеличение величины оценочного обязательства в связи с ростом его приведенной стоимости на последующие отчетные даты по мере приближения срока исполнения (проценты) признается прочим расходом организации. Такие правила определены пунктом 20 ПБУ 8/2010.

На основании пункта 8 ПБУ 8/2010 оценочные обязательства по ремонту основных средств отражаются в учете арендатора на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». При признании оценочного обязательства в зависимости от его характера величина оценочного обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или на прочие расходы либо включается в стоимость актива.

При фактических расчетах за проведенный ремонт арендованных основных средств в бухгалтерском учете арендатора будет отражена сумма затрат, связанных с проведением ремонта, в корреспонденции со счетом учета резерва предстоящих расходов.

#### **Обратите внимание!**

Признанное оценочное обязательство может списываться в счет отражения затрат по выполнению только того обязательства, по которому оно было создано, на что указывает пункт 21 ПБУ 8/2010.

Иными словами, к счету 96 «Резервы предстоящих расходов» должен быть открыт специальный субсчет для предстоящих расходов на ремонт основных средств.

Если фактические расходы арендатора на проведение ремонта превысят сумму учтенного оценочного обязательства, то расходы на ремонт, осуществленные сверх зарезервированной суммы, будут отражаться в бухгалтерском учете в общем порядке.

Если фактические расходы на ремонт основных средств окажутся менее суммы признанного оценочного обязательства, то неиспользованную сумму резерва следует включить в состав прочих доходов, на что указывает пункт 22 ПБУ 8/2010. Вместе с тем, избыточные суммы одного оценочного обязательства могут не списываться с учета, а переноситься на создание другого оценочного обязательства такого же рода.

Имейте в виду, что в конце года организация обязана провести проверку признанных оценочных обязательств по ремонту, на что указано в пункте 23 ПБУ 8/2010. Результатом такой проверки может быть как корректировка оценочного обязательства в сторону увеличения, или уменьшения, так и полное списание в порядке, определенном пунктом 22 ПБУ 8/2010.

### **Налоговый учет резерва на ремонт основных средств.**

Согласно статье 257 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) под основными средствами в целях главы 25 НК РФ понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 40 000 рублей.

В случае, когда арендованное имущество соответствует названным критериям, оно может рассматриваться арендатором в качестве основного средства.

В соответствии со статьей 260 НК РФ расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат.

Положения указанной статьи применяются также в отношении расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором (соглашением) между арендатором и арендодателем возмещение указанных расходов арендодателем не предусмотрено (пункт 2 статьи 260 НК РФ).

Порядок ведения налогового учета расходов на ремонт основных средств установлен статьей 324 НК РФ. Согласно пункту 2 данной статьи налогоплательщик, образующий резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в такой резерв, исходя из совокупной стоимости основных средств, рассчитанной в соответствии с установленным порядком и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. Так как арендованные основные средства не являются амортизируемым имуществом (в соответствии с пунктом 1 статьи 256 НК РФ амортизируемым имуществом признается имущество, которое находится у налогоплательщика на праве собственности), их стоимость не включается в совокупную стоимость основных средств для расчета отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт у арендатора.

Таким образом, создавать резерв под ремонт арендованных основных средств арендатор вправе только при наличии собственных амортизируемых основных средств, исходя из совокупной стоимости последних. Аналогичные разъяснения содержатся в Письме МНС Российской Федерации от 26 февраля 2004 года № 02-5-11/38@ «О некоторых вопросах, связанных с применением отдельных положений главы 25 НК РФ».

У арендодателя стоимость переданного в аренду имущества из совокупной стоимости основных средств не исключается.

Согласно Письмам Минфина Российской Федерации от 29 декабря 2007 года № 03-03-06/1/901, от 6 сентября 2007 года № 03-03-06/2/171, от 3 ноября 2006 года № 03-03-04/1/718 при проведении особо сложных и дорогих видов ремонта арендаторы также вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств.

По мнению контролирующих органов, изложенному в Письмах Минфина Российской Федерации от 1 февраля 2011 года № 03-03-06/1/51, от 13 декабря 2010 года № 03-03-06/1/773, от 7 июня 2009 года № 03-03-06/2/131, ФНС Российской Федерации от 17 августа 2009 года № 3-2-13/181@, организация не вправе применять пункт 2 статьи 260 НК РФ в отношении расходов на ремонт основного средства, арендованного у физического лица (в том числе индивидуального предпринимателя). Обосновывают они это тем, что такое имущество не может относиться к амортизируемому в смысле главы 25 НК РФ, поскольку физические лица не платят налог на прибыль организаций. Такие затраты можно учитывать в расходах на основании подпункта 49 пункта 1 статьи 264 НК РФ.

Отметим, что ранее Минфин Российской Федерации указывал, что расходы на ремонт основного средства, арендованного у индивидуального предпринимателя, вообще не умень-

шают налогооблагаемую прибыль. В частности такое мнение было высказано в Письме Минфина Российской Федерации от 12 августа 2008 года № 03-03-06/1/462.

При этом столичные налоговики не поддерживают ни одной из вышеприведенных позиций и указывают, что в этом случае применим пункт 2 статьи 260 НК РФ (Письмо от 19 декабря 2007 года № 20–12/121663).

## **Страхование полученного в аренду имущества, сложности с выгодоприобретателем арендодателем**

Организации нередко используют в своей деятельности арендованные объекты имущества – здания, помещения, транспортные средства, оргтехнику и так далее. В некоторых случаях при получении имущества в аренду арендатор обязан его застраховать.

Как при исчислении налога на прибыль арендатор должен учитывать расходы на страхование такого имущества, а также какие сложности могут возникнуть с выгодоприобретателем арендодателем мы расскажем в данной статье.

### **Гражданско-правовые основы.**

Арендатор вправе самостоятельно или по требованию арендодателя на основании заключенного договора аренды застраховать арендованное имущество для обеспечения возмещения его стоимости (части стоимости) при наступлении неблагоприятных страховых случаев.

Страхование осуществляется на основании договоров имущественного или личного страхования, заключаемых гражданином или юридическим лицом (страхователем) со страховой организацией (страховщиком) (пункт 1 статьи 927 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ)).

Сторонами по договору имущественного страхования являются страховщик, страхователь (арендатор) или иное лицо (выгодоприобретатель), в пользу которого заключен договор страхования.

Если договор страхования заключается по требованию арендодателя то, как правило, считается, что он заключается в пользу собственника сданного в аренду имущества, то есть арендодателя, выступающего по договору страхования в качестве выгодоприобретателя. При этом в договоре страхования обязательно указывается арендодатель – выгодоприобретатель.

По договору имущественного страхования могут быть, в частности, застрахованы следующие имущественные интересы (пункт 2 статьи 929 ГК РФ):

– риск утраты (гибели), недостачи или повреждения определенного имущества (статья 930 ГК РФ);

– риск ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения вреда жизни, здоровью или имуществу других лиц, а в случаях, предусмотренных законом, также ответственности по договорам – риск гражданской ответственности (статьи 931 и 932 ГК РФ).

Объектом страхования по заключенному договору выступает арендованное имущество (как правило, объекты нежилого фонда (здания, сооружения, нежилые помещения), автотранспортные средства и тому подобное).

Как правило, не выступают в качестве объекта страхования витрины, витражи, зеркала, стеклянные стены, закрепленные на наружной стене здания мачты, антенны, открытые сети электропроводки, световые рекламные щиты, защитные козырьки, навесы, отделка помещений, произведенная арендодателем в своих интересах и за свой счет.

Договор страхования заключается в письменной форме, несоблюдение письменной формы договора влечет его недействительность, за исключением договора обязательного государственного страхования (пункт 1 статьи 940 ГК РФ).

Договор страхования может быть заключен путем составления одного документа либо вручения страховщиком страхователю на основании его заявления страхового полиса, подписанного страховщиком. Заявление о выдаче страхового полиса может быть сделано как письменно, так и устно (пункт 2 статьи 940 ГК РФ).

При заключении договора страхования страховщик вправе применять разработанные им или объединением страховщиков стандартные формы договора (страхового полиса) по отдельным видам страхования (пункт 3 статьи 940 ГК РФ).

Существенными условиями договора страхования, по которым между страхователем и страховщиком должно быть достигнуто соглашение, являются (статья 942 ГК РФ):

- определение имущества либо имущественного интереса, являющегося объектом страхования;
- характер события, на случай наступления которого осуществляется страхование (страховой случай);
- размер страховой суммы;
- срок действия договора.

Сумма, в пределах которой страховщик обязуется выплатить страховое возмещение по договору имущественного страхования, определяется соглашением страхователя со страховщиком. При страховании имущества, если договором страхования не предусмотрено иное, страховая сумма не должна превышать действительную стоимость (страховую стоимость). Такой стоимостью для имущества считается его действительная стоимость в месте его нахождения в день заключения договора страхования (статья 947 ГК РФ).

Договор страхования, если в нем не предусмотрено иное, вступает в силу в момент уплаты страховой премии или первого ее взноса (пункт 1 статьи 957 ГК РФ).

Страхование, обусловленное договором, распространяется на страховые случаи, которые произошли после вступления договора в силу, если в договоре не предусмотрен иной срок начала действия страхования (пункт 2 статьи 957 ГК РФ).

Договор страхования может быть прекращен до наступления срока, на который он был заключен, если после вступления договора в силу возможность наступления страхового случая отпала по обстоятельствам иным, чем страховой случай. Таким обстоятельством может быть, в частности, гибель застрахованного имущества по иным причинам, чем страховой случай (пункт 1 статьи 958 ГК РФ).

При наступлении страхового случая страхователь обязан немедленно уведомить страховщика о его наступлении (статья 961 ГК РФ). Способ уведомления и сроки необходимо предусмотреть в договоре.

В качестве страховщиков договоры страхования могут заключать юридические лица, имеющие разрешения (лицензии) на осуществление страхования соответствующего вида. Порядок лицензирования деятельности страховых организаций определяется законами о страховании (статья 938 ГК РФ).

Следует отметить, что Федеральный закон от 8 августа 2001 года № 128-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» на страховую деятельность не распространяется.

На территории Российской Федерации страхование интересов юридических лиц может осуществляться только страховщиками, имеющими лицензии, полученные в порядке, установленном Законом Российской Федерации от 27 ноября 1992 года № 4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации».

## **Бухгалтерский учет.**

Согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным Приказом Минфина Россий-

ской Федерации от 31 октября 2000 года № 94н, в бухгалтерском учете арендатора расчеты по страхованию арендованного имущества со страховой организацией и арендодателем – выгодоприобретателем отражаются следующими записями:

Дебет 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию» – отражены расходы по страхованию (начисление страховых платежей в пользу страховой организации);

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию» Кредит 51 «Расчетные счета» – перечислены по принадлежности страховые платежи;

Кредит 001 «Арендованные основные средства» – списана стоимость утраченных и испорченных объектов арендованного имущества;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с арендодателем» – отражены сумма страхового возмещения по договору страхования;

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие расходы», 99 «Прибыли и убытки» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с арендодателем» – отражено превышение суммы возмещения за утраченное и (или) испорченное арендованное имущество над суммой получаемого страхового возмещения;

Дебет 51 «Расчетные счета» Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию» – получена сумма страхового возмещения;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с арендодателем» Кредит 51 «Расчетные счета» – отражено погашение арендодателю убытков, причиненных утратой и (или) порчей арендованного имущества, финансируемых за счет страховых возмещений, а также средств арендатора.

## **Налоговый учет расходов на страхование арендованного имущества.**

Расходы на обязательное и добровольное страхование имущества, учитываемые в целях налогообложения прибыли, перечислены в статье 263 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

На практике возникают проблемы учета расходов по оплате страховой премии в качестве уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в случае страхования арендованного имущества в пользу выгодоприобретателя.

Для возможности признания страховой премии в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, по страхованию арендованного имущества в пользу выгодоприобретателя арендодателя арендатор должен учитывать следующее.

Так, согласно пункту 1 статьи 930 ГК РФ имущество может быть застраховано по договору страхования в пользу лица (страхователя или выгодоприобретателя), имеющего основанный на законе, ином правовом акте или договоре интерес в сохранении этого имущества.

Собственник как лицо, обладающее наиболее полным абсолютным правом на принадлежащее ему имущество, всегда имеет основанный на законе интерес в его сохранении. В свою очередь арендатор также заинтересован в сохранности арендованного имущества, ведь оно ему необходимо для осуществления своей предпринимательской деятельности.

Таким образом, договор страхования арендованного имущества может быть заключен как в пользу арендатора, так и в пользу выгодоприобретателя арендодателя. Для включения страховой премии в состав расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль, в

соответствии с подпунктом 3 пункта 1 статьи 263 НК РФ по договорам страхования арендованного имущества в пользу выгодоприобретателя арендодателя нужно, чтобы обязанность такого страхования была возложена на арендатора договором аренды.

При этом по договорам страхования арендованного имущества, заключенного арендатором в свою пользу, для отнесения страховой премии к уменьшающим налогооблагаемую базу расходам наличие в договоре аренды условий о страховании имущества необязательно.

Таким образом, из вышеизложенного можно сделать вывод, что страховые взносы по обязательному страхованию имущества признаются в составе расходов у арендатора, если по законодательству о соответствующем виде обязательного страхования он вправе выступать страхователем и согласно договору это не считается обязанностью арендодателя.

Что касается добровольного страхования имущества, то при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций признаются, в частности, расходы на добровольное страхование средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного, затраты на содержание которого включаются в расходы, связанные с производством и реализацией. Кроме того, учитываются расходы на добровольное страхование основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (включая арендованные).

При добровольном страховании арендатор также вправе учесть соответствующие расходы лишь тогда, когда по договору страхования имущества не является обязанностью арендодателя.

Расходы по обязательным видам страхования включаются в состав прочих расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством Российской Федерации и требованиями международных конвенций. Если тарифы не утверждены, расходы по обязательному страхованию отражаются в составе прочих расходов в размере фактических затрат (пункт 2 статьи 263 НК РФ). Расходы по добровольным видам страхования признаются как прочие расходы в размере фактических затрат.

Следует также учитывать, что согласно мнению отдельных налоговых органов принятие расходов по страхованию арендованного имущества в целях налогообложения по налогу на прибыль может производиться только при условии, что заключенным сторонами договором на арендатора возложена обязанность застраховать арендованные объекты, а также при условии, что страховые взносы производились от имени и за счет арендаторов.

## Смена арендодателя

При получении имущества в аренду арендатор, как правило, рассчитывает на долгосрочную аренду и обустривает, взятое в аренду, помещение «под себя». Договор аренды при этом заключается на длительный срок. Однако во время действия договора возможно, что арендодатель примет решение продать помещение, при этом произойдет смена собственника помещения. В данной статье рассмотрим особенности перехода права собственности на сданное в аренду имущество к другому лицу.

В соответствии со статьей 606 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ) по договору аренды (имущественного найма) арендодатель (наймодатель) обязуется предоставить арендатору (нанимателю) имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

Согласно статье 608 ГК РФ право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

Пунктом 2 статьи 209 ГК РФ определено, что собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц, в том числе отчуждать свое имущество в собственность другим лицам, передавать им, оставаясь собственником, права владения, пользования и распоряжения имуществом, отдавать имущество в залог и обременять его другими способами, распоряжаться им иным образом.

Таким образом, продажа арендодателем имущества, обремененного арендой, является вполне законной.

В соответствии с пунктом 1 статьи 617 ГК РФ переход права собственности на сданное в аренду имущество к другому лицу не является основанием для расторжения договора аренды.

При смене собственника помещения происходит замена одной из сторон договора аренды, а именно арендодателя, иными словами, перемена лиц в обязательстве (статьи 382, 387 ГК РФ).

Вместе с тем в пункте 24 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 11 января 2002 года № 66 «Обзор практики разрешения споров, связанных с арендой» (далее Информационное письмо № 66) сказано, что норма статьи 617 ГК РФ не распространяется на случаи внесения изменений в договоре, касающихся сведений об арендодателе (наименование, банковские реквизиты и тому подобное). Срок действия договора и размер арендной платы при переходе права собственности на объект аренды пересмотру не подлежат.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.