

Налоговый аспект аренды

Матенова В.А., экономист

центр сопровождения бизнеса «Байкал», г. Братск

Аннотация: При налогообложении операций по договору коммерческой концессии вознаграждение, получаемое правообладателем в рамках договора, рассматривается как выручка, облагаемая НДС (ст. 146 НК РФ). Письмом Минфина России от 22.03.2005 № 03-04-08/60 разъяснено, что налогообложение услуг по передаче в соответствии с договором коммерческой концессии комплекса исключительных прав должно осуществляться в режиме, установленном ст. 148 НК РФ. Вознаграждение, выплачиваемое правообладателю - российской организации в форме разовых (паушальных) и периодических (роялти) платежей пользователем - иностранной компанией, местом осуществления деятельности которой территория РФ не является, НДС не облагается.

Ключевые слова: налогообложение; аренда; договор ссуды; договор безвозмездной передачи.

The tax aspect rentals

Matanova V.A., Economist,

Center support Biznesa "Baikal", Bratsk city

Abstract: In the taxation of operations on the contract of commercial concession remuneration received by the right holder under the contract shall be treated as revenue, subject to VAT (article 146 of the tax code). Letter of Ministry of Finance of Russia from 22.03.2005 № 03-04-08/60 explained that the taxation of transmission services in accordance with the contract of commercial concession of the complex of exclusive rights shall be carried out in the mode established by the senior 148 of the tax code. The remuneration paid to the right holder - Russian organization in the form of one-time (lump sum) and periodic (royalties) payment by

the user - a foreign company, the place of business which the Russian Federation is not, not subject to VAT.

Keywords: taxation; rent; the contract; the contract of donation.

Для целей налогообложения прибыли доходы правообладателя по операциям, связанным с исполнением договора, учитываются в составе внереализационных доходов (п. 5 ст. 250 НК РФ), а расходы - в составе внереализационных расходов (подп. 1 п. 1 ст. 265 НК РФ). Сами объекты договора включаются в состав амортизируемого имущества правообладателя (ст. 256 НК РФ). Однако на период действия концессионного соглашения объект договора подлежит амортизации у пользователя (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Договор безвозмездного пользования следует отличать от безвозмездного получения вещи.

Налоговые органы иногда предвзято относятся к договорам безвозмездного пользования и часто неправомерно предъявляют налогоплательщикам, получившим объекты в бесплатное пользование, требования уплаты налогов. В частности, инкриминируется получение дохода, который подлежит обложению налогом на прибыль; часто возникают сложности с признанием расходов по содержанию и эксплуатации такого имущества.

Нечаев А.С. считает, что с точки зрения налоговых последствий договоры ссуды отличаются от безвозмездной передачи (табл.1) [1].

Таблица 1

Налоговые последствия договора ссуды от договора безвозмездной передачи

Показатели	Договор безвозмездного пользования (договор ссуды)	Договор безвозмездной передачи (договор дарения)
Переход права собственности на предмет договора	Перехода права собственности не происходит	Право собственности переходит к получателю
Обложение стоимости передаваемого имущества НДС	Не облагается	Налог уплачивает передающая сторона

Наличие дохода от получения ценностей	Дохода нет	На дату передачи возникает внереализационный доход (п. 8 ст. 250 НК РФ)
Налог на имущество (если предмет договора является объектом налогообложения)	Уплачивает собственник (передающая сторона), если он является плательщиком налога	Уплачивает собственник (получающая сторона), если он является плательщиком налога
Транспортный налог (если предмет договора является объектом налогообложения)	Уплачивает собственник (передающая сторона)	Уплачивает собственник (получающая сторона)
Начисление амортизации (если предмет договора является амортизируемым имуществом)	Не начисляется	Начисляется у собственника
Возврат предмета договора передающей стороны	Предполагается законом и договором	Не предполагается

По договору ссуды право собственности на предмет договора не переходит (в отличие от ситуации с также безвозмездным договором дарения).

Это означает, что все имущественные налоги (налог на имущество, транспортный налог, земельный налог) уплачиваются именно ссудодателем (письмо Минфина России от 15.05.2006 № 03-06-01-04/101), и это несмотря на то, что имуществом фактически пользуется другое лицо.

Операция передачи предмета в безвозмездное пользование не может быть приравнена к его реализации, поэтому нет объекта обложения НДС. Если же говорить о реализации имущественного права, в данном случае - права пользования, то она действительно имеет место, однако операция не приносит ссудодателю выручки, а значит, налоговая база по НДС равна нулю [2].

Причем в данном случае нулевая выручка является рыночной ценой сделки безвозмездного пользования. Сравнение договора ссуды с договором аренды с целью определения рыночной стоимости сделки, к которому обычно прибегают проверяющие, здесь неуместно. Эти типы сделок нельзя назвать ни однородными, ни тем более идентичными. Их можно сравнивать только с другими договорами ссуды, которые также безвозмездны. К сожалению, позиция налоговых органов по

этому вопросу однозначна и совпадает с мнением ВАС РФ (п. 2 информационного письма Президиума ВАС РФ от 22.12.2005 № 98, письма Минфина России от 17.10.2005 № 03-03-04/4/63, от 17.02.2006 № 03-03-04/1/125, от 19.04.2006 № 03-03-04/1/359): ссудополучатель должен начислить в целях налогообложения доход в сумме «сэкономленной» арендной платы по договору. Эта сумма, по мнению налоговых органов, должна включаться в налоговую базу по налогу на прибыль и в базу по НДС.

Тем не менее, как следует из норм НК РФ, нулевую выручку по договору следует считать реальной рыночной ценой данной сделки.

Безвозмездная аренда. Возможна ли безвозмездная передача имущества и какие последствия она имеет? Что касается налогообложения, это, несомненно, НДС у передающей стороны (безвозмездное оказание услуг) и внереализационный доход у получающей (безвозмездно полученное право пользования имуществом), определяемый исходя из рыночных цен на передачу идентичного имущества.

Еще один неприятный момент. Согласно п. 3 ст. 256 НК РФ имущество, переданное в безвозмездное пользование, исключается из состава амортизируемого. Когда имущество возвращается к арендодателю, возникает вопрос: вправе ли он начислять амортизацию? Потому что п. 3 ст. 256 НК РФ о возобновлении начисления амортизации по безвозмездно переданному имуществу умалчивает. Конечно, организации продолжают начислять амортизацию, но с налоговыми инспекциями часто возникают конфликты.

Поэтому в качестве платы за пользование можно указать любую договорную цену. При этом, во-первых, имущество не будет выпадать из состава амортизируемого, во-вторых, доказать факт несоответствия этой цены рыночным ценам практически невозможно. Для этого фискалам придется найти идентичные, однородные объекты, переданные на сопоставимых условиях.

Государственная регистрация договора аренды. В соответствии с гражданским законодательством государственной регистрации подлежат договоры аренды недвижимого имущества, которые заключены на срок один год и более.

Если договор заключен на срок менее года, государственная регистрация договора не требуется.

Арендные платежи по таким договорам могут быть учтены в целях налогообложения прибыли только в том случае, если договор прошел государственную регистрацию (письмо Минфина России от 12.07.2006 № 03-03-04/2/172) [3].

Аналогично учитываются в целях налогообложения и расходы на ремонт арендованного имущества, договор аренды которого подлежит обязательной государственной регистрации (письмо Минфина России от 17.02.2006 № 03-03-04/3/3).

Договор, подлежащий государственной регистрации, считается заключенным с момента его регистрации, если иное не установлено законом (ст. 433 ГК РФ). В силу п. 1 ст. 165 ГК РФ несоблюдение требования о государственной регистрации договора, необходимость которой предусмотрена в законе, ведет к признанию сделок по такому договору ничтожными.

При отсутствии государственной регистрации договора аренды нежилого помещения, заключенного на срок не менее 1 года, такой договор является незаключенным независимо от того, на кого из сторон в договоре возложена обязанность совершить действия по его регистрации.

На основании писем Минфина России от 11.07.08 г. № 03-03-05/77, от 27.03.06 г. № 03-03-04/1/288, если сторонами оформлен договор на несколько лет, государственная регистрация договора долгосрочной аренды недвижимого имущества обязательна. В противном случае учесть в целях налогообложения прибыли арендные платежи нельзя, так как понесенные расходы не оформлены документально в соответствии с п. 1 ст. 252 НК РФ.

Таким образом, возможна ситуация, когда по незарегистрированному договору аренды недвижимости арендная плата не будет признана налоговыми органами в составе расходов, уменьшающих облагаемую базу по налогу на прибыль. Кроме того, возникает риск отказа в вычете сумм НДС по непризнанным в составе расходов арендным платежам.

Как показывает практика, контрагентами зачастую заключается договор аренды сроком менее 1 года, который затем пролонгируется, либо заключаются несколько краткосрочных (сроком менее 1 года) договоров друг за другом.

Пунктом 1 ст. 621 ГК РФ установлено преимущественное право арендатора по истечении срока договора при прочих равных условиях (при надлежащем исполнении своих обязанностей по существующему договору аренды) на заключение договора аренды на новый срок. Как указано в п. 31 информационного письма Президиума ВАС РФ от 11.01.02 г. № 66, по смыслу ст. 621 ГК РФ заключение договора аренды на новый срок является заключением нового договора аренды. Однако следует учитывать судебную практику, которая признает последовательно заключенные договоры аренды между одними и теми же сторонами как один договор аренды, а значит, могут возникнуть проблемы с государственной регистрацией договоров, общий срок которых равен или превышает один год. Существует также риск возникновения претензий налоговых органов относительно правомерности пролонгации договоров аренды (постановление ФАС Северо-Западного округа от 7.07.08 г. № А42-2352/2007).

Таким образом, в случае признания налоговыми органами заключения договора аренды с последующей пролонгацией ничтожным возникают налоговые риски по налогу на прибыль - в части непризнанных расходов и по НДС - в части принятой к вычету суммы налога с арендных платежей.

Аренда помещения (склада) без его регистрации как обособленного подразделения. Зачастую организации арендуют помещения (например, склад), где постоянно работают их сотрудники, но при этом не оформляют ведение деятельности по указанному адресу как деятельность на территории обособленных подразделений.

Согласно п.п. 3 п. 2 ст. 23 НК РФ организация должна письменно сообщать в налоговый орган по месту ее нахождения обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, в течение месяца со дня создания обособленного подразделения.

В соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения таковым осуществляется независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации. Кроме того, к признакам, определяющим создание обособленного подразделения, не относятся отдельный баланс и расчетный счет (письмо Минфина России от 7.07.06 г. № 03-01-10/3-149).

В случае выявления при выездной проверке организации факта отсутствия постановки на учет обособленных подразделений возможно начисление штрафа согласно ст. 116 НК РФ за нарушение срока постановки на учет в сумме от 2 до 3 тыс. руб. На основании этой статьи за нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения взыскивается штраф в размере 5 тыс. руб. Если этот срок превышает 90 дней - штраф может составить 10 тыс. руб.

Наличие акта приема-передачи арендованного имущества. Согласно ст. 655 ГК РФ передача, например, недвижимого имущества арендодателем и принятие его арендатором осуществляются по акту приема-передачи. Данный акт должен содержать поэтапный план передаваемого имущества. Подписанный сторонами документ позволяет считать обязанность арендодателя передать имущество арендатору исполненной. В отсутствие акта налоговыми органами может быть сделан вывод о том, что арендатор несет расходы по эксплуатации и содержанию чужого имущества. О том, что в составе документов, подтверждающих аренду имущества, также должен быть акт приема-передачи, говорится в письмах Минфина России от 6.10.08 г. № 03-03-06/1/559, УФНС России по г. Москве от 26.03.07 г. № 20-12/027737 [4].

Поскольку передача имущества не подтверждена сторонами договора (акт приема-передачи отсутствует), возможны такие претензии налоговых органов:

– отсутствует документальное подтверждение произведенных расходов (согласно ст. 252 НК РФ);

– осуществлена безвозмездная передача денежных средств (при перечислении арендных платежей), что влечет налоговые последствия для арендодателя в соответствии со ст. 250, 271 НК РФ.

Кроме того, отсутствие акта приема-передачи к договору аренды может привести к налоговым спорам относительно правомерности учета в составе расходов затрат по поддержанию имущества в надлежащем состоянии или затрат по текущему ремонту. Согласно ст. 432 ГК РФ предмет договора - одно из существенных его условий. В договоре аренды (ст. 607 НК РФ) должны быть отражены данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. Имущество, являющееся объектом договора аренды, также должно быть указано в акте приема-передачи. Согласно ст. 611 НК РФ арендодатель обязан предоставить арендатору имущество в состоянии, соответствующем условиям договора аренды и назначению имущества. Если в акте приема-передачи не указано, что имущество передается в состоянии, требующем, например, текущего ремонта, то возможен отказ налоговых органов в учете расходов арендатора на ремонт при расчете облагаемой базы по налогу на прибыль. В данном случае не будет подтверждена экономическая обоснованность произведенных расходов (ст. 252 НК РФ). При этом налоговыми органами может быть отказано и в вычете сумм НДС с оказанных работ.

Таким образом, акт приема-передачи имущества является обязательным и неотъемлемым документом к договору аренды.

Выставление счетов-фактур. Ежемесячно арендодатель должен выставить арендатору счет-фактуру на сумму арендной платы.

НК РФ, в частности применительно к НДС, рассматривает аренду как услугу, которая оказывается арендодателем арендатору ежемесячно. По общему правилу, в течение пяти дней с момента оказания услуги арендодатель должен выставить арендатору счет-фактуру, на основании которого арендатор будет иметь возможность принять «входной» НДС к вычету.

Теоретически стороны могут в договоре установить, что считают периодом оказания услуги не календарный месяц, а месячный срок между оговоренными

датами, например с 25-го числа одного месяца по 25-е число следующего месяца. Подтвердить свое намерение стороны могут ежемесячным выставлением не только счетов-фактур, но и актов в эти сроки. Однако можно прогнозировать, что налоговые органы будут иметь возражения по такому решению.

Арендодателю следует уплатить НДС в установленные ст. 174 НК РФ сроки, а налоговая база у него сформируется на более раннюю из дат: на последний день месяца или на день уплаты арендной платы арендатором.

Расходы на приобретение земельных участков. В состав материальных расходов включаются, в частности, расходы на приобретение имущества, не являющегося амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию (подп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ) [5].

Затраты на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков правомерно учитывать в качестве расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль в случае наличия заключенного договора аренды и соответствия расходов условиям пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса.

Ремонт и содержание объекта аренды. Расходы на ремонт ОС, как сданных, так и принятых в аренду, рассматриваются в НУ как прочие расходы и признаются для целей налогообложения в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат в соответствии с нормами ст. 260 НК РФ. Ограничения на признание расходов на ремонт отсутствуют также в бухгалтерском учете.

Арендатор может признать расходы на ремонт, если договором (соглашением), заключенным между арендатором и арендодателем, возмещение вышеуказанных расходов арендодателем не предусмотрено (письма Минфина России от 28.08.2006 № 03-03-04/1/640, от 27.07.2006 № 03-03-04/2/183).

Капитальный ремонт арендованного объекта - это всегда обязанность арендодателя, если договором аренды не предусмотрено иное (кроме случаев аренды транспортных средств без экипажа) (глава 34 ГК РФ). Поэтому, относя к

расходам затраты на капитальный ремонт, арендатор должен проверить их на предмет экономической оправданности.

Принято различать текущий и капитальный ремонт, причем определения видов ремонта не регулируются законодательством о бухгалтерском учете. Основанием для этого являются соответствующие документы, разработанные техническими службами организаций в рамках системы планово-предупредительных ремонтов (письмо Минфина России от 14.01.2004 № 16-00-14/10).

Примерные перечни работ по текущему и капитальному ремонту производственных зданий и сооружений приведены в Положении о проведении планово-предупредительного ремонта производственных зданий и сооружений, утвержденном постановлением Госстроя СССР от 29.12.1973 № 279, а порядок определения капитального ремонта автотранспортных средств - в Положении Минтранса СССР от 20.09.1984 «О техническом обслуживании и ремонте подвижного состава автомобильного транспорта».

Необходимо также отличать ремонт от модернизации, реконструкции, достройки, дооборудования объекта, которые имеют принципиальное отличие от ремонта: они качественно меняют характеристики объекта, его потребительские свойства и потому меняют и его первоначальную стоимость как в бухгалтерском, так и в налоговом учете (п. 2 ст. 257 НК РФ, п. 27 ПБУ 6/01). Ремонт любой сложности, стоимости, продолжительности - это только восстановление объекта с сохранением его характеристик.

Библиографический список

1. Basova A.V., Nechaev A.S. Taxation as an instrument of stimulation of innovation-active business entities. - World Applied Sciences Journal. 2013. Т. 22. № 11. С. 1544-1549.
2. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г., Ткачева Е.Г. Основы налогообложения и налогового права: Вопросы и ответы. Практические задания

и решения: учебное пособие. –2-е изд. перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2010. – 223 с.

3. Киперман Г.Я. Налоги в рыночной экономике: учебное пособие для вузов. – М.: Юристъ, 2009 – С. 111.

4. Лыкова Л. Н. Проблемы Российской налоговой системы // Финансы. – 2010. – №5. – С. 22-25.

5. Нечаев А.С., Антипина О.В. Налогообложение в России: Анализ и тенденция развития. – Економічний часопис – XXI 2014. Т. 1. №1-2 С. 73-77.

6. Нечаев А.С., Басова А.В. Налогообложение как инструмент стимулирования деятельности инновационно-активных хозяйствующих субъектов. - Современные исследования социальных проблем (электронный научный журнал). 2012. № 6. С. 1.

7. Нечаев А.С. Совокупная фискально-инвестиционная политика. - Финансы и кредит. 2009. № 38. С. 14-22.

8. Нечаев А.С. Инновационные подходы регулирования системы фискально-инвестиционных отношений. - Сервис plus. 2009. № 4. С. 73-79.

References

1. Basova A.V., Nechaev A.S. Taxation as an instrument of stimulation of innovation-active business entities. - World Applied Sciences Journal. 2013 . V. 22 . № 11. S. 1544-1549 .

2. Yevstigneev EN Viktorova NG, EG Tkachev The tax base and tax law : Questions and Answers . Practical exercises and solutions : a tutorial . - 2nd ed . rev . and add. - Moscow: INFRA-M, 2010 . - 223 p .

3. Kiperman GY Taxes in a market economy : a textbook for high schools. - M. : Yurist , 2009 - S. 111.

4. Lykov LN Problems of the Russian tax system // Finance . - 2010 . - № 5 . - S. 22-25 .

5. Nechayev AS, OV Antipina Taxation in Russia : Analysis and development trend . - Ekonomichny chasopis - XXI in 2014 . Т. 1 . № 1-2 pp. 73-77 .

6. A. Nechaev , Basov AV Taxation as a tool to stimulate the activities of innovation-active businesses. - Current research of social problems (electronic scientific journal) . 2012 . № 6. C. 1 .

7. Nechayev AS The aggregate fiscal and investment policies . -Finance and credit. 2009 . № 38. Pp. 14-22 .

8. Nechayev AS Innovative approaches for regulating the system fiscally and investment relations . - Service plus. 2009 . № 4 . Pp. 73-79 .