Таблица 2

|  |  |
| --- | --- |
| **Вид учета/налога** | **Порядок учета/налогообложения** |
| **1** | **2** |
| **Создание улучшений** |
| Бухгалтерский учет | В данном случае в учете арендатора формируется отдельный объект ОС «Улучшение арендованного объекта» (п. 8 П(С)БУ 14), который относится к прочим необоротным материальным активам (пп. 5.2.7 П(С)БУ 7). Расходы на улучшения накапливаются на субсчете **153** «Приобретение (изготовление) прочих необоротных материальных активов», а при вводе объекта в эксплуатацию списываются в дебет субсчета **117** «Прочие необоротные материальные активы».Ввод объекта в эксплуатацию оформляется актом. **Акт** может быть составлен в произвольной форме – с наличием обязательных реквизитов первичных документов либо по форме, утвержденной Приказом Минстата от 29.12.95 г. № 352 «Об утверждении типовых форм первичного учета» (далее – Приказ № 352) (типовая форма № ОЗ-1) или Приказом Минфина от 13.09.16 г. № 818 «О применении типовых форм по учету и списанию основных средств субъектами государственного сектора и порядке их составления» (далее – Приказ № 818)\* (Акт ввода в эксплуатацию основных средств).**Амортизация** такого объекта ОС в бухучете может начисляться с помощью прямолинейного либо производственного метода (п. 27 П(С)БУ 7).**Срок полезного использования** (далее – СПИ) неотделимого улучшения арендованного объекта арендатор выбирает по своему усмотрению. Например, он может соответствовать сроку аренды. В таком случае на дату возврата объекта из аренды остаточная стоимость его улучшений, которая числится в учете арендатора, будет равняться нулю.**Обратите внимание!** Если договор аренды продлевается на новый срок, а улучшенный объект аренды самортизировался «в ноль» и продолжает использоваться арендатором, тогда нулевую остаточную стоимость необоротного актива по правилам бухучета нужно будет пересмотреть (дооценить) – п. 17 П(С)БУ 7 |
| **\* Приказ № 818 предназначен для применения субъектами госсектора. Однако типовые формы, утвержденные этим приказом, могут использоваться всеми юрлицами-резидентами независимо от их организационно-правовой формы и формы собственности, а также представительствами иностранных субъектов хозяйствования (п. 6 Приказа № 818).** |
| Налог на прибыль | Плательщики налога на прибыль, которые **не применяют налоговые разницы,** отражают улучшения по правилам бухучета.Плательщики налога на прибыль, которые **применяют налоговые разницы,** ведут налоговый учет согласно ст. 138 Налогового кодекса (далее – НК). В данном случае нужно помнить (пп. 14.1.138 НК):– объект «Улучшения арендованного объекта» является ОС для целей налогового учета, только если его стоимость превышает 6 000 грн.;– если стоимость объекта 6 000 грн. и менее, тогда он отражается в налоговом учете по правилам бухучета.Если объект «Улучшения арендованного объекта» относится к составу налоговых ОС, то для целей налогового учета арендатор обязан:– установить для такого актива в целях начисления налоговой амортизации минимально допустимый СПИ – 12 лет. По мнению ГФС, такие активы должны учитываться как отдельные объекты группы 9 «Прочие основные средства» согласно таблице из пп. 138.3.3 НК (см, например, Индивидуальную налоговую консультацию ГФС от 07.06.19 г. № 2598/6/99-99-15-02-01-15/ІПК);– начислять амортизацию на такой актив только прямолинейным методом, поскольку применение производственного метода для таких объектов ОС – запрещено (пп. 138.3.1 НК);– бухгалтерский финрезультат отчетного периода увеличивать на сумму бухгалтерской амортизации актива и уменьшать на сумму его налоговой амортизации (п. 138.1, 138.2 НК).Если же необоротный актив «Улучшения арендованного объекта» включается в состав налоговых ОС и при этом арендованный объект не используется в хоздеятельности арендатора в понимании пп. 14.1.36 НК, то налоговый учет такого актива ведется по правилам, установленным для непроизводственных ОС (т. е. налоговая амортизация по такому объекту не начисляется – пп. 138.3.2 НК) |
| НДС | Если при выполнении улучшений арендатор понес расходы с НДС (например, закупал у плательщиков НДС материалы и/или услуги по выполнению работ), то он имеет право включить сумму налога в состав налогового кредита в общем порядке. Если арендуемый объект ОС полностью или частично используется в не облагаемых НДС операциях, то нужно начислить налоговые обязательства по НДС на основании п. 198.5 или 199.1 НК соответственно. Также налоговые обязательства согласно п. 198.5 НК начисляются и при использовании арендуемого объекта ОС в нехозяйственной деятельности |
| **Передача улучшений арендодателю** |
| Бухгалтерский учет | При возврате арендодателю объекта ОС с неотделимыми или отделимыми улучшениями арендатор списывает с баланса несамортизированную стоимость таких улучшений, которая учитывалась у него на субсчете **117** «Прочие необоротные материальные активы», на субсчета:– Дт **976** «Списание необоротных активов» – на сумму остаточной стоимости объекта;– Дт **132** «Износ прочих необоротных материальных активов» – на сумму износа.Если к моменту возврата объекта балансовая стоимость его улучшений полностью самортизирована (остаточная стоимость равна нулю), то списание улучшений отразится записью Дт **132** «Износ прочих необоротных материальных активов» –Кт **117** (без применения счетов класса 9) |
| Налог на прибыль | Как разъясняют специалисты ГФС (см., например, Индивидуальную налоговую консультацию ГУ ГФС в Одесской области от 08.11.17 г. № 2559/ІПК/15-32-12-01-14, далее – ИНК № 2559; ОИР, категория 102.05), в период возврата объекта аренды и передачи улучшений арендодателю арендатор должен финансовый результат отчетного периода:– увеличить на сумму недоамортизированной части расходов на улучшение арендованных ОС, определенную по правилам бухучета;– уменьшить на сумму недоамортизированной части расходов на улучшение арендованных ОС, рассчитанную с учетом положений ст. 138 НК.Таким образом, **по мнению контролирующего органа,** при передаче арендодателю улучшений арендованного объекта арендатор должен применять налоговые правила абзаца четвертого п. 138.1 НК и абзаца третьего п. 138.2 НК, которые установлены для ликвидации или продажи объекта ОС.**Обратите внимание:** если следовать вышеприведенной «продажной» логике, то пе­ре­­дача арендатором несамортизированной стоимости улучшений арендодателю без полу­че­ния компенсации может подпасть под действие норм пп. 140.5.9 и 140.5.10 НК.Напомним, эти нормы касаются корректировки (увеличения) финрезультата в случае бесплатных передач активов неприбыльным организациям, неплательщикам налога на прибыль (кроме физлиц) и плательщикам налога на прибыль по ставке 0 %. Получается, что если арендодатель будет иметь какой-либо из указанных налоговых статусов, то существует риск, что арендатору в период бесплатной передачи улучшений придется увеличить финрезультат согласно пп. 140.5.9 или 140.5.10 НК. Поэтому во избежание возможных споров с контролирующим органом **рекомендуем арендатору** в такой ситуации обратиться за индивидуальной налоговой консультацией |
| НДС | Специальных правил обложения НДС операции по возврату объектов аренды с неотделимыми улучшениями в НК нет, а контролирующий орган в своих разъяснениях рассматривает эту операцию для целей НДС как предоставление арендатором услуги по улучшению объекта ОС (письмо ГФС от 06.02.17 г. № 2101/6/99-99-15-03-02-15, далее – Письмо № 2101; Индивидуальная налоговая консультация ГФС от 13.02.19 г. № 521/6/99-99-15-03-02-15/ІПК, далее – ИНК № 521; ОИР, категория 101.04).При этом, **по мнению ГФС,** при передаче улучшений арендодателю арендатор должен начислить налоговые обязательства по НДС в соответствии с п. 188.1 НК. А именно: если арендодатель не компенсирует арендатору расходы на улучшение объекта аренды, тогда при возврате такого объекта улучшение считается бесплатно предоставленной услугой, которая подлежит обложению НДС по основной ставке. При этом база налогообложения определяется (п. 188.1 НК):**1)** исходя из цены приобретения товаров (услуг), использованных для улучшения объекта аренды – если улучшение было произведено силами привлеченного арендатором подрядчика. Иными словами, в случае передачи арендодателю улучшений без соответствующей компенсации арендатор должен начислить НДС-обязательства по правилам, предусмотренным для поставки приобретенных услуг, – на первоначальную стоимость таких улучшений. Но ведь на дату возврата объекта из аренды арендатор, как правило, уже использовал часть стоимости (а то и всю стоимость) улучшений в своей хозяйственной деятельности путем начисления амортизации;**2)** исходя из обычной цены – в случае, если улучшение было произведено силами самого арендатора. Следовательно, если придерживаться логики ГФС, то в случае, когда арендатор улучшает арендованный объект собственными силами и затем передает его арендодателю, базой обложения НДС должна быть обычная цена таких улучшений на дату передачи. То есть с учетом их амортизации.**На наш взгляд,** такой подход не соответствует действующим нормам НК. Вдобавок он не увязывается с подходом, который применяется налоговиками для целей налога на прибыль.Напомним, при «прибыльном» подходе арендатор продает или передает бесплатно арендодателю не услугу, а необоротный актив «Улучшения объекта аренды» (см. выше). А в таком случае база обложения НДС у арендатора должна определяться по правилам п. 188.1 НК, предусмотренным для поставки необоротных активов. А именно: исходя из остаточной стоимости улучшений по данным бухучета, сложившейся по состоянию на начало отчетного периода, в котором передано улучшенное имущество. Считаем, что так и должно быть. Но, конечно, мы не можем советовать плательщикам так поступать, учитывая нынешнюю позицию ГФС. Поэтому **рекомендуем** плательщикам, которые не хотят вступать в спор с контролирующим органом:– обязательно включать в договор аренды пункт о выплате компенсации арендодателем за улучшения, проведенные арендатором (учет такой операции мы рассмотрим далее);– обратиться за индивидуальной налоговой консультацией по своей ситуации с возвратом улучшенного объекта аренды и действовать согласно полученной консультации |