

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
Текущий ремонт офиса					
1	Отражена стоимость текущего ремонта здания офиса	Наряд-заказ, ведомость начисления зарплаты, накладная	92	20, 651, 661	12 000
2	Отражен налоговый кредит по НДС	Налоговая накладная	641	644	900
3	Списаны расходы на финрезультат	Регистры бухучета	791	92	12 000
Капитальный ремонт офиса					
1	Отражена стоимость капитального ремонта офиса	Акт типовой формы № ОЗ-2*, акт выполненных работ	92	631	35 000
2	Отражен налоговый кредит по НДС	Налоговая накладная	641	631	7 000
3	Переданы результаты работ по капремонту арендодателю	Акт выполненных работ	377	703	42 000
4	Начислены налоговые обязательства по НДС	Налоговая накладная	703	641	7 000
5	Отражена себестоимость капремонта	Регистры бухучета	903	92	35 000
6	Начислена арендная плата за текущий месяц	Договор аренды, акт оказанных услуг	92	685	7 000
7	Отражен налоговый кредит по НДС	Налоговая накладная	641	685	1 400
8	Произведен зачет задолженностей в сумме арендной платы за месяц	Акт взаимозачета	685	377	8 400

* Утверждена приказом Минстата от 29.12.95 г. № 352.

Александра САВЧЕНКО, консультант по вопросам бухгалтерского учета и налогообложения

РЕМОНТ И УЛУЧШЕНИЕ ИМУЩЕСТВА, АРЕНДОВАННОГО У ФИЗЛИЦА

Нормативная база:

- Гражданский кодекс (далее – ГК);
- Налоговый кодекс (далее – НК);

В предыдущей консультации мы рассмотрели классификацию ремонтов, а в «БАЛАНСЕ», 2019, № 51, с. 10 – учет улучшений. В этой консультации мы рассмотрим ситуацию, когда арендодателем является физическое лицо – резидент (не предприниматель). В такой ситуации действуют особые правила налогообложения и учета.

Ремонт арендуемой у физлица недвижимости

Текущий ремонт

Текущий ремонт, как правило, осуществляется за счет арендатора (ч. 1 ст. 776 ГК). Он не приводит к улучшению объекта аренды или увеличению

срока его службы, а только обеспечивает или восстанавливает его работоспособность. Никакого экономического эффекта от таких работ арендодатель не получает. Следовательно, расходы на текущий ремонт не попадают в налогооблагаемый доход физлица-арендодателя. То есть не возникает объект обложения НДФЛ и военным сбором (далее – ВС).

Капитальный ремонт

В общем случае обязанность осуществлять капремонт возлагается на арендодателя, если иное не установлено договором или законом (ч. 2 ст. 776 ГК). Следовательно, если арендодатель сделал капремонт, ни о каком налогооблагаемом доходе у физлица в таком случае речь не идет.

Если договором аренды предусмотрено, что капитальный ремонт обязан делать арендодатель, но сделал его арендатор, а арендодатель:

- **компенсировал** ему стоимость такого ремонта (отдельным платежом или путем зачета в счет арендной платы) – налогооблагаемый доход физлица также не возникает;
- **не компенсировал** ему стоимость такого ремонта – в этом случае получается, что арендатор бесплатно предоставил арендодателю услуги по капитальному ремонту арендованного имущества. Поэтому проверяющие из ГФС могут посчитать, что у арендодателя возникает доход в виде дополнительного блага (пп. «е» пп. 164.2.17 НК). Такой доход облагается НДФЛ и ВС. Размер дохода для обложения НДФЛ определяется так же, как и для улучшений (см. далее).

Улучшения

Улучшениями являются работы по модернизации, модификации, достройке, дооборудованию, реконструкции и т. п. арендованного объекта. В результате улучшений увеличиваются будущие экономические выгоды, первоначально ожидаемые от использования объекта.

Напомним, что арендатор вправе улучшать арендованное имущество только с согласия арендодателя (ч. 1 ст. 778 ГК). Однако на практике так бывает не всегда, и арендодатель может улучшить объект аренды по самостоятельному решению.

Улучшения арендованного объекта могут быть делимыми и неделимыми. Неделимым считается улучшение, которое не может быть отделено от объекта без его повреждения или существенного обесценивания (ст. 187 ГК).

Если стоимость улучшений компенсируется арендодателем, тогда налогооблагаемый доход у него не возникает (ведь он понес расходы, равные стоимости улучшений). При этом не важно, давал арендодатель согласие на выполнение таких работ или нет.

Если улучшения делимы и перед возвратом арендованного имущества арендатор их изымает, то в этом случае также никакого дохода у арендодателя не возникнет. То есть не возникает объект обложения НДФЛ и ВС.

Если арендодатель не компенсирует расходы, понесенные арендатором на улучшения, то в этом случае фактически он бесплатно получает улучшенный объект аренды. То есть у арендодателя возникает доход **в виде дополнительного блага** (пп. «е» пп. 164.2.17 НК). Такая ситуация может воз-

никнуть, в частности, в случае, когда арендатор выполнил улучшения без согласия арендодателя.



Важный нюанс! Доход в виде дополнительного блага (на сумму капитального ремонта или улучшений, проведенных арендатором) возникает у арендодателя не в месяце завершения работ по улучшению или капитальному ремонту, а в момент возврата ему объекта аренды. И это логично: ведь воспользоваться результатом таких работ арендодатель сможет, только получив обратно объект аренды.



Кто является налоговым агентом арендодателя-физлица?

Налоговым агентом физлица-арендодателя является лицо, выплачивающее доход, то есть в нашем случае – арендатор. Таким образом, именно на арендатора – субъекта хозяйствования возлагается обязанность удержать из выплаты физлицу и уплатить в бюджет НДФЛ и ВС, а также отразить сумму дохода и удержаний в отчете по форме № 1ДФ.



Как определяется доход для целей обложения НДФЛ?

Налогооблагаемый доход определяется по обычной цене передаваемых улучшений. При этом следует учесть, что доход в виде стоимости улучшений предоставляется арендодателю-физлицу в неденежной форме. Поэтому в базу обложения НДФЛ он должен попасть увеличенным на натуральный коэффициент, предусмотренный п. 164.5 НК. Исчисляют такой коэффициент (**К**) по формуле

$$K = 100 : (100 - C_n),$$

где C_n – ставка налога, установленная для таких доходов на момент начисления.

При ставке НДФЛ в размере **18 %** натуральный коэффициент составляет **1,219512**.



Нужно ли применять натуральный коэффициент при расчете суммы дохода для обложения ВС?

Нет, в этом случае натуральный коэффициент не применяется (ОИР, категория 132.05).



Когда арендатор должен перечислить в бюджет НДФЛ и ВС?

Поскольку мы имеем дело с доходом, который предоставляется в неденежной форме, НДФЛ

и ВС следует уплатить в бюджет на протяжении трех банковских дней, следующих за днем начисления (выплаты) дохода (пп. 168.1.4 НК). То есть в нашей ситуации налог уплачивается в течение трех банковских дней, следующих за днем передачи арендодателю объекта аренды.

Как отражается доход в виде бесплатно переданных улучшений или капремонта в форме № 1ДФ?

В форме № 1ДФ такой доход отражается с учетом натурального коэффициента – с кодом признака дохода «126».

Нужно ли начислять ЕСВ на стоимость ремонтов или улучшений объекта аренды?

Нет, ЕСВ не начисляется, даже при возникновении у физлица-арендодателя дохода от проведенных ремонтов и улучшений его имущества. Ведь такой доход возникает не в рамках трудовых отношений и не в связи с выполнением этим лицом работ (услуг). Следовательно, нет и базы для начисления ЕСВ.

Пример

Предприятие арендует у физлица здание склада и помещение под офис. Арендатором были осуществлены следующие операции:

- текущий ремонт здания склада хозяйственным способом. Сумма расходов на ремонт составила 13 000 грн (кроме того НДС – 1 000 грн);
- работы по улучшению офисного помещения подрядным способом на общую сумму 50 000 грн (кроме того НДС – 10 000 грн).

Арендодатель не компенсирует арендатору стоимость улучшений. В бухгалтерском учете арендатора был создан объект «Улучшения», который амортизировался. К моменту окончания срока аренды и передачи улучшений физлицу-арендодателю остаточная стоимость улучшений на субсчете 117 составила 11 000 грн.

Рассчитаем доход арендодателя, облагаемый НДФЛ:

$$11\,000 \text{ грн} \times 1,219512 = 13\,414,63 \text{ грн.}$$

Сумма НДФЛ составит:

$$2\,414,63 \text{ грн} (13\,414,63 \text{ грн} \times 18 \%).$$

База для обложения ВС равна 11 000 грн, а сумма ВС – 165 грн (11 000 грн x 1,5 %).

Учет операций у арендатора покажем в таблице.

(грн)

№ п/п	Содержание операции	Первичные документы	Бухгалтерский учет		
			Дт	Кт	Сумма
1	2	3	4	5	6
Текущий ремонт склада					
1	Отражены расходы на текущий ремонт	Наряд-заказ, ведомость начисления зарплаты, накладная	93	20, 651, 661	13 000,00
2	Отражен налоговый кредит по НДС	Налоговая накладная	64	644	1 000,00
3	Списаны расходы на финрезультат	Регистры бухучета	791	93	13 000,00
Улучшения офиса					
1	Отражена стоимость работ по проведению улучшений	Акт выполненных работ	153	631	50 000,00
2	Отражен налоговый кредит по НДС	Налоговая накладная	641	631	10 000,00
3	Отражен ввод в эксплуатацию объекта ОС «Улучшения арендованного здания»	Акт типовой формы № ОЗ-1*	117	153	50 000,00
4	Начислена сумма амортизации объекта ОС «Улучшения арендованного здания» за время использования офиса (сумма условная)	Ведомость начисления амортизации	92	132	39 000,00
5	Возвращено здание офиса из аренды	Акт приемки-передачи	–	01	950 000
6	Списан объект ОС «Улучшения арендованного здания» при возврате его арендодателю	Акт типовой формы № ОЗ-1	976	117	11 000,00
			132	117	39 000,00

* Утверждена приказом Минстата от 29.12.95 г. № 352.

1	2	3	4	5	6
7	Начислены налоговые обязательства по НДС исходя из остаточной стоимости переданных улучшений*	Налоговая накладная	949	641	2 200,00
8	Начислен доход физлицу исходя из остаточной стоимости улучшений	Бухгалтерская справка-расчет	377	685	2 579,63
9	Удержана из стоимости улучшений сумма:	Бухгалтерская справка-расчет	685	641	2 414,63
	– НДС			642	165,00
10	Внесены арендодателем в кассу предприятия суммы НДС и ВС	Приходный кассовый орден	301	377	2 579,63
11	Перечислены в бюджет:	Выписка банка	641	311	2 414,63
	– НДС			642	165,00

* Органы ГФС в своих разъяснениях рассматривают операцию по возврату объекта аренды с улучшениями как предоставление арендатором услуг по улучшению объекта аренды (письмо ГФС от 06.02.17 г. № 2101/6/99-99-15-03-02-15; Индивидуальная налоговая консультация ГФС от 13.02.19 г. № 521/6/99-99-15-03-02-15; ОИР, категория 101.04). То есть, по мнению ГФС, база налогообложения при передаче улучшений в нашей ситуации должна быть не меньше цены приобретения товаров (услуг), использованных для улучшения объекта аренды. Мы считаем, что в данном случае база налогообложения должна быть не ниже остаточной стоимости объекта улучшений на начало отчетного периода его передачи. Подробнее см. «БАЛАНС», 2019, № 51, с. 10.

Зинаида ОМЕЛЬНИЦКАЯ, редактор

БЕСПЛАТНОЕ ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИМУЩЕСТВА: УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Нормативная база:

- Гражданский кодекс (далее – ГК);
- Налоговый кодекс (далее – НК);
- П(С)БУ 14 «Аренда»;
- П(С)БУ 15 «Доход»;
- П(С)БУ 16 «Расходы»;
- П(С)БУ 32 «Инвестиционная недвижимость»;
- Индивидуальная налоговая консультация ГФС от 23.08.17 г. № 1709/6/99-99-15-03-02-15/ИПК (далее – ИНК № 1709);
- Индивидуальная налоговая консультация ГФС от 11.09.18 г. № 3968/6/99-99-15-03-02-15/ИПК (далее – ИНК № 3968).

Суть договора ссуды

Бесплатно пользоваться чужим имуществом можно в рамках договора ссуды. Рассмотрим подробнее особенности этого договора.

По договору ссуды одна сторона (ссудодатель) на бесплатной основе передает (или обязуется передать) другой стороне (пользователю) имущество для пользования в течение определенного срока (ст. 827 ГК).



Это не аренда! В отличие от договора аренды договор ссуды не предусматривает плату за пользование имуществом.



Кто может выступать сторонами договора ссуды?

Имущество в ссуду может быть передано как физлицом, так и юрлицом. Однако следует помнить,