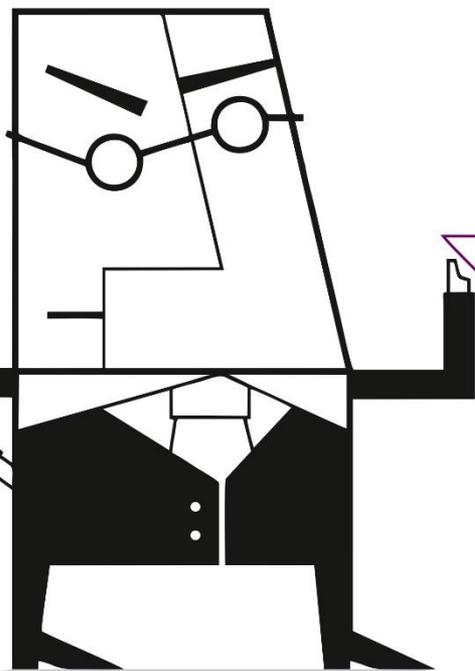




**@PG\_Tax**

Telegram-канал о налогах  
и налоговых спорах



**π<sup>g</sup>**

pereliaev group®

# НЕОТДЕЛИМЫЕ УЛУЧШЕНИЯ И НАЛОГИ

**Никонов Андрей**  
Старший партнёр

2021 г.

[www.pgplaw.ru](http://www.pgplaw.ru)

### Факты:

- Неотделимые улучшения;
- Отсутствие компенсации от арендодателя

### Спорные вопросы к ним:

1. Есть ли реализация при возврате, облагаем ли НДС?
2. Если облагаем НДС, то как считать базу?
3. Если не облагаем НДС, то нужно ли восстанавливать НДС?
4. Как амортизируем: по сроку аренды или по сроку, установленному для арендуемого объекта (здания, помещения и т.п.)?
5. Амортизируем ли улучшения, которые Р/Р (ТП, М,ДС, ДО) не являются?
6. Можно ли включать в расходы не разрешенные арендодателем улучшения.
7. Если недоамортизировав возвращаем, можно ли остаточную стоимость списать в расходы?

## Затронутые вопросы:

1. Есть ли реализация при возврате, облагаем ли НДС?
2. Если облагаем НДС, то как считать базу?
3. Если не облагаем НДС, то нужно ли восстанавливать НДС?
4. Как амортизируем: по сроку аренды или по сроку, установленному для арендуемого объекта (здания, помещения и т.п.)?
5. Если по сроку арендуемого объекта, то можно ли вычесть прежнее время эксплуатации по б/у объектам?
6. Если недоамортизировав возвращаем, можно ли остаточную стоимость списать в расходы?
7. Амортизируем ли улучшения, которые Р/Р (ТП, М,ДС, ДО) не являются?
8. Если применяем не линейный метод, то прекращаем ли амортизацию при выбытии объекта?

Нет реализации товаров, так как нет перехода права собственности

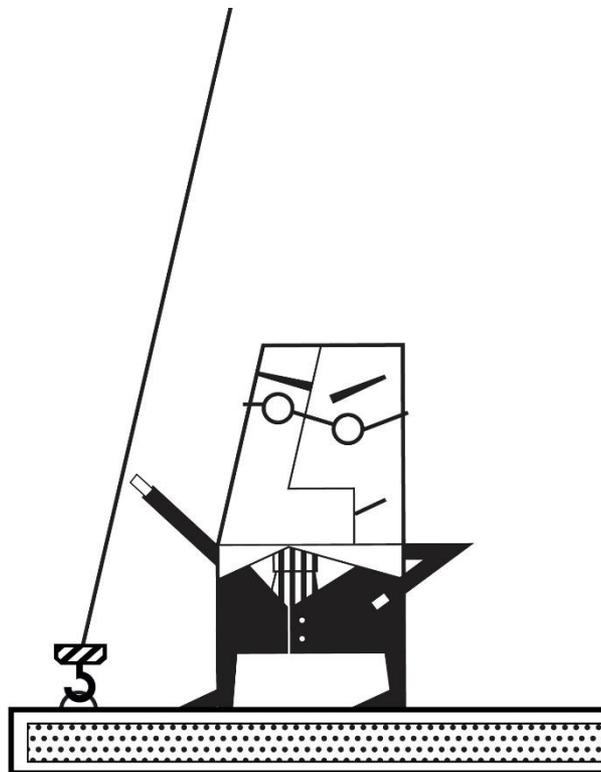
*Произведенные арендатором **отделимые улучшения** арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором аренды.*

***В случае, когда арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, не отделимые без вреда для имущества, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды.***

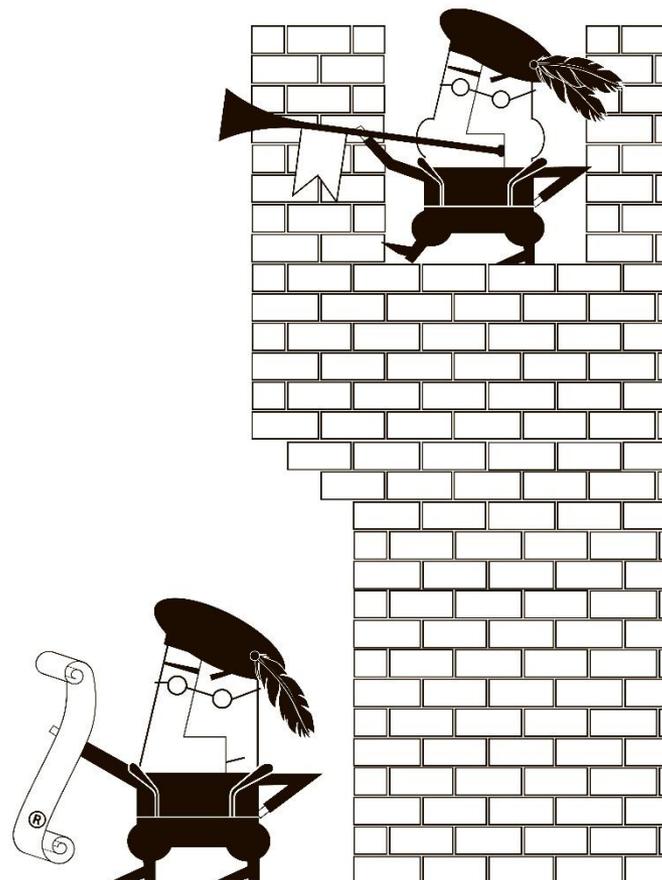
*Стоимость неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежит, если иное не предусмотрено законом.*

*Работой ... признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.*

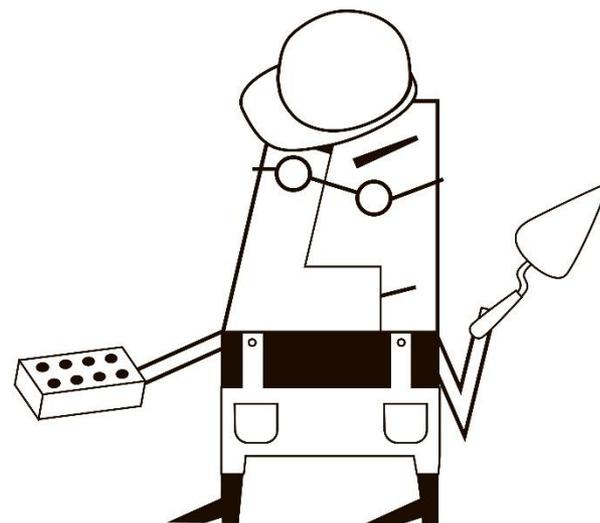
*Реализацией работ признается передача ... результатов выполненных работ одним лицом для другого лица*



Само по себе осуществление спорных работ до ввода торговых центров в эксплуатацию и регистрации права собственности общества на эти объекты **не может свидетельствовать о выполнении названных работ исключительно в интересах общества, о безвозмездном получении обществом результата этих работ** и, как следствие, - внереализационного дохода по правилам, предусмотренным п. 8 ст. 250 Налогового кодекса.

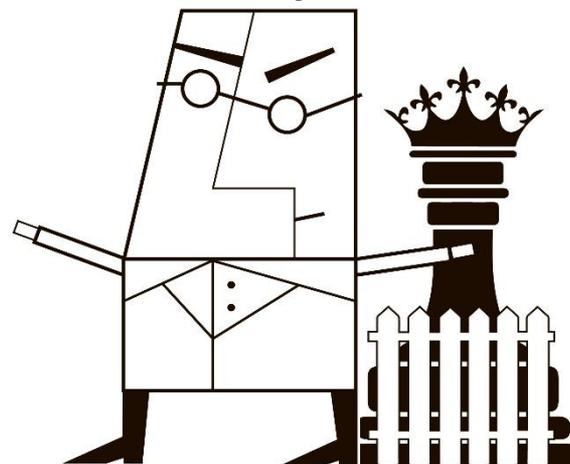
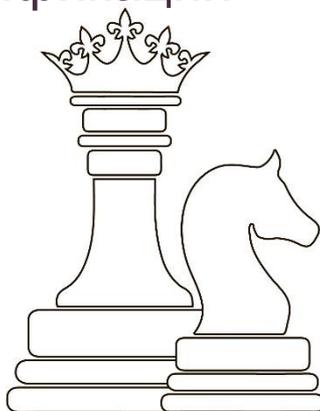


*Содержащееся в соглашениях условие об утверждении обществом спорных работ предусмотрено в целях контроля соответствия работ правилам пожарной и технологической безопасности, правильности присоединения к электрическим и иным сетям. Такое согласование не превращает арендодателя в заказчика и объясняется необходимостью учета его интересов как собственника объекта недвижимости, заинтересованного в сохранении принадлежащего ему имущества от конструктивных и иных повреждений, а также в соблюдении всеми арендаторами общей концепции функционирования торгового центра.*

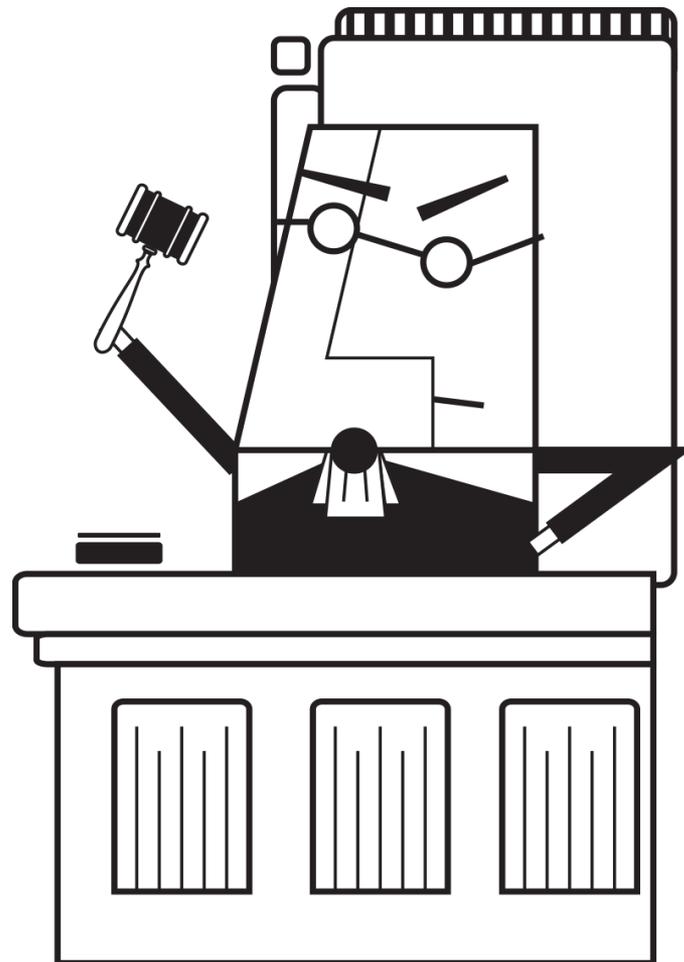


**Квалификация инспекцией спорных работ как осуществленных безвозмездно в пользу общества означает также, что и арендаторы в силу пункта 16 статьи 270 Налогового кодекса не вправе уменьшить налоговую базу по налогу на прибыль на понесенные ими расходы на отделку помещений в целях налогообложения.**

Это используется как довод в пользу ошибочности «безвозмездной» квалификации



*В случае же компенсации арендодателем произведенных капитальных вложений соответствующие неотделимые улучшения в арендованном имуществе должны считаться переданными оплатившему их арендодателю. При этом принятые ранее арендатором к вычету суммы налога предъявляются им арендодателю применительно к положениям пункта 1 статьи 168 Кодекса.*



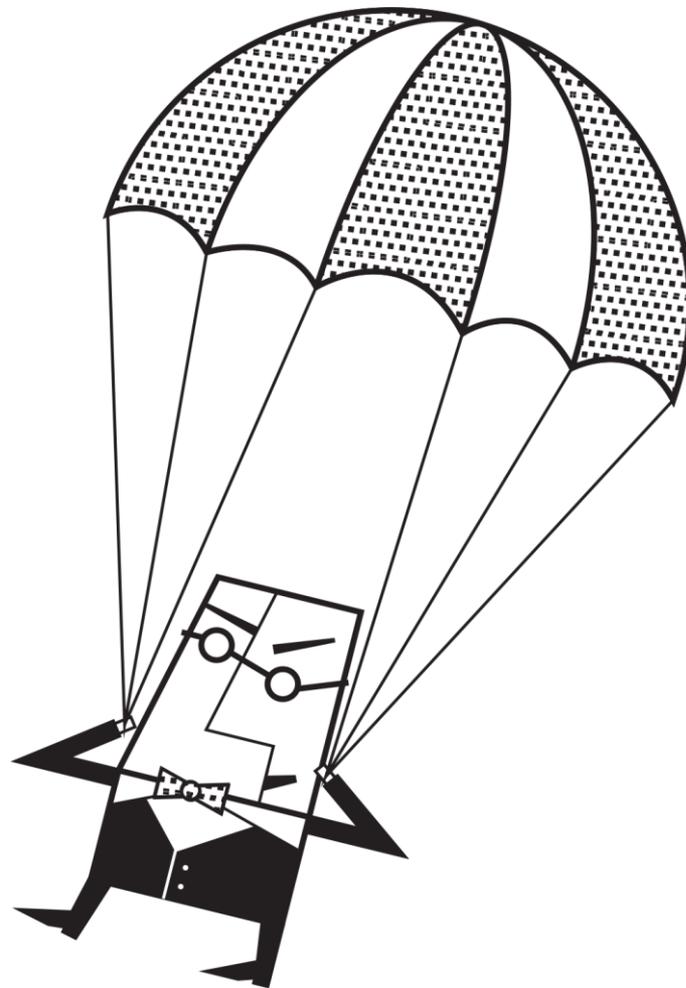
Это не реализация.

Предъявляется к оплате ранее принятые вычеты, а не сумма налога, исчисленная с налоговой базы.

Пример 1.

1 млн. компенсируемых расходов,  
70 тыс. - НДС подрядчиков по ним  
(часть работ без НДС),  
Если реализация, то НДС = 1 млн. x  
20% = 200 тыс.

А по Пленуму НДС = 70 тыс.



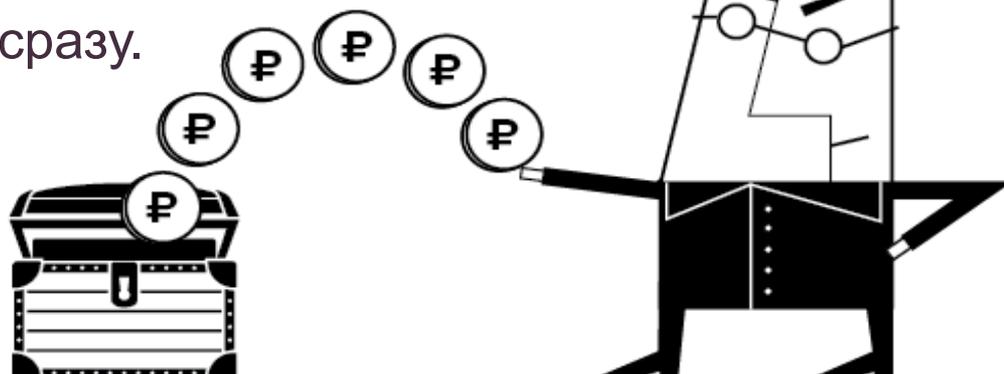
Пример 2.

Банк оплатил 1 млн и 200 тыс. НДС по улучшениям.

Банк НДС списал на расходы сразу.

НДС при реализации был бы:

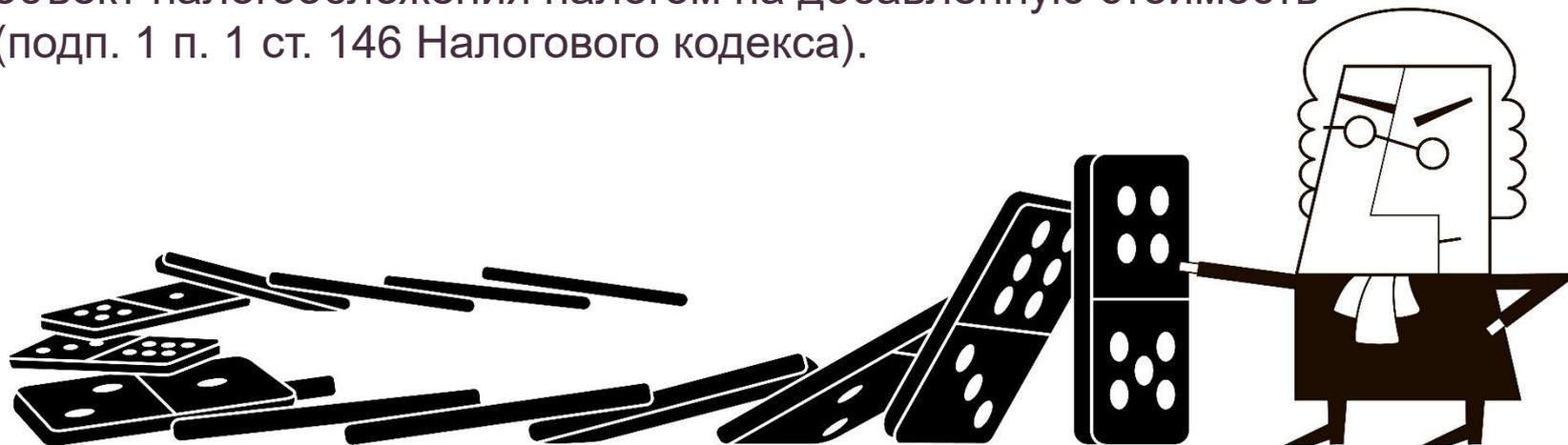
1 млн. x 20% = 200 тыс.



А по Пленуму НДС = 0, т.к. ничего к вычету не принималось.

Компенсированные 200 тыс. включаются в доход банка

Учитывая, что безвозмездная передача неотделимых улучшений арендуемого имущества в целях гл. 21 НК признается реализацией, суды пришли к выводу о том, что неотделимые улучшения, произведенные налогоплательщиком в период действия договора аренды и переданные арендодателю после завершения арендных отношений, образуют самостоятельный объект налогообложения налогом на добавленную стоимость (подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса).



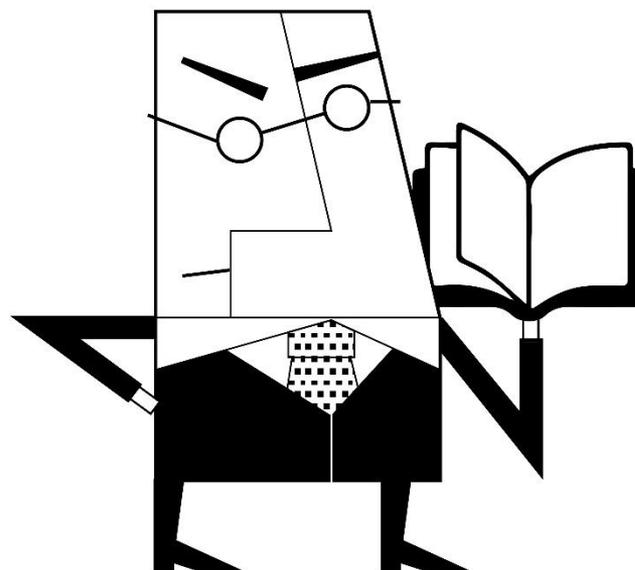
Возвращение имущества собственнику в качественно улучшенном состоянии без получения встречного предоставления по общему правилу также влечет необходимость восстановления налога.

НК не предполагает возложения на хозяйствующих субъектов различной налоговой нагрузки в зависимости от результатов их хозяйственной деятельности и возникших в рамках ее осуществления потерь. Это правило применимо и к решению вопроса о корректировке налоговых вычетов посредством восстановления (Опр. ВС от 21.12.2018 N 306-КГ18-13567).

Поэтому возврат имущества в улучшенном состоянии не свидетельствует об использовании арендованного имущества в необлагаемых операциях, если:

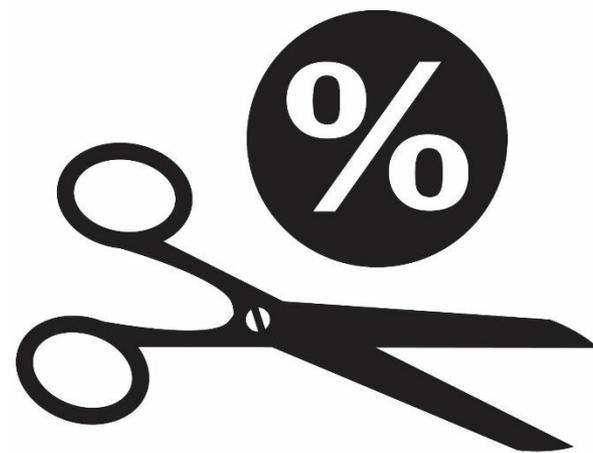
- налогоплательщик имел намерение окупить произведенные им капитальные вложения в течение срока аренды, но оно не было осуществлено по обстоятельствам, не находящимся в сфере его контроля,
- а равно при отсутствии экономической ценности произведенных арендатором улучшений для собственника (последующего арендатора), что исключает дальнейшее потребление произведенных улучшений.

Амортизируемым имуществом признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты ОС в форме **неотделимых улучшений**, произведённых арендатором с согласия арендодателя.



«. ... СПИ признается **период, в течение которого объект ОС или объект НМА служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика**. СПИ определяется налогоплательщиком самостоятельно ... в соответствии с положениями настоящей статьи и с **учетом классификации ОС**, утверждаемой Правительством РФ.

Определение СПИ объекта **НМА** производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из **других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности** в соответствии с ..., а также исходя из СПИ НМА, **обусловленного соответствующими договорами**.

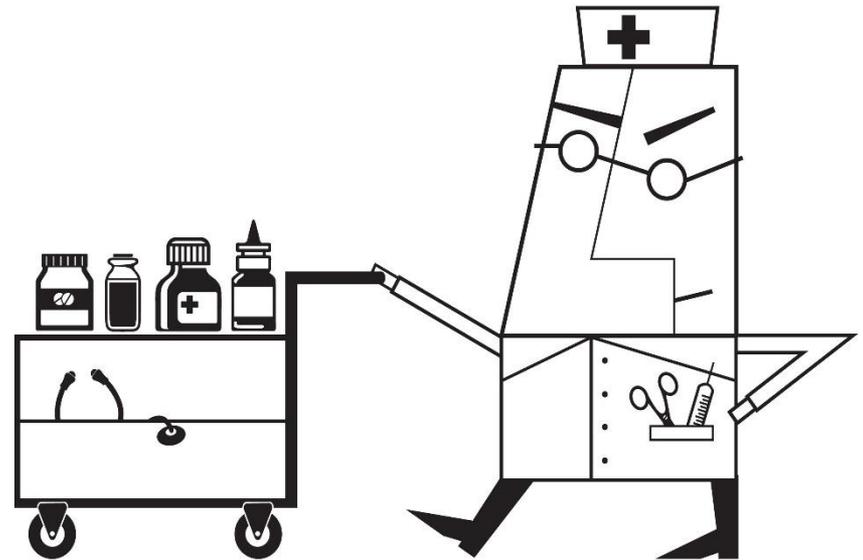


## Можно ли определить СПИ как срок аренды?

Кап. 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 учётом срока полезного использования, определяемого для арендованных объектов ОС **или для капитальных вложений в указанные объекты** в соответствии с классификацией ОС.

**Вопрос 1:** СПИ ≠ срок аренды?

**Вопрос 2:** на какие случаи рассчитана фиолетовая часть?



Поскольку возможность извлечения выгоды от использования арендованного имущества связана со сроком аренды, то именно с этими временными пределами законодатель связал период начисления амортизации в налоговом учете арендатора.

Суд округа справедливо отметил, что положениями статьи 258 НК прямо не решена судьба расходов арендатора в виде капитальных вложений в арендованное имущество, которые в период действия аренды не были учтены при налогообложении **(стоимость капитальных вложений не амортизирована полностью по причине превышения срока полезного использования арендованного объекта над сроком договора аренды).**

## А что если установить срок для улучшений

Кап. 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 учётом **СПИ, определяемого для арендованных объектов ОС или для капитальных вложений в указанные объекты в соответствии с классификацией ОС.**

**Вопрос 2:** на какие случаи рассчитана фиолетовая часть?



Пример 1.

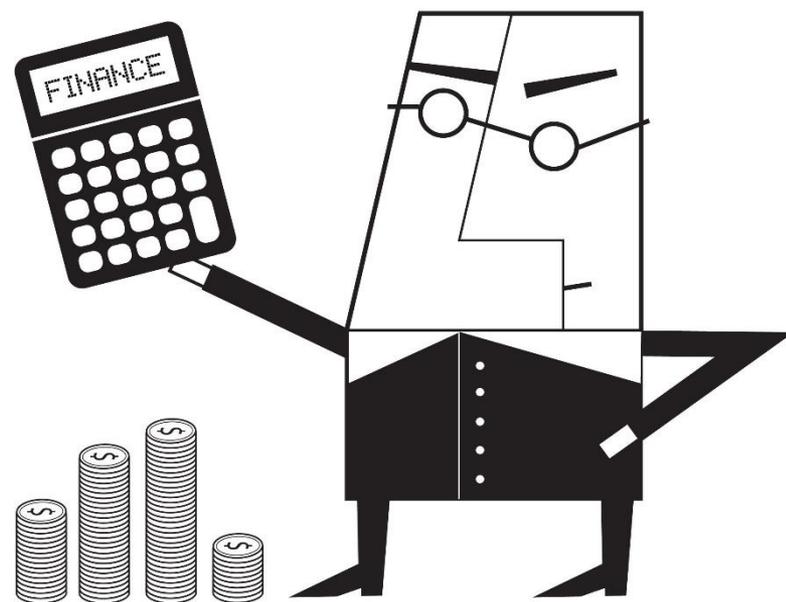
СПИ здания 25-30 лет. Срок аренды помещений в нём 5 лет.

Улучшения:

Монтаж трубопровода.

Реконструкция шахты лифта.

За 5 лет арендатор спишет только 20%,  
*если использовать СПИ для арендуемого здания.*



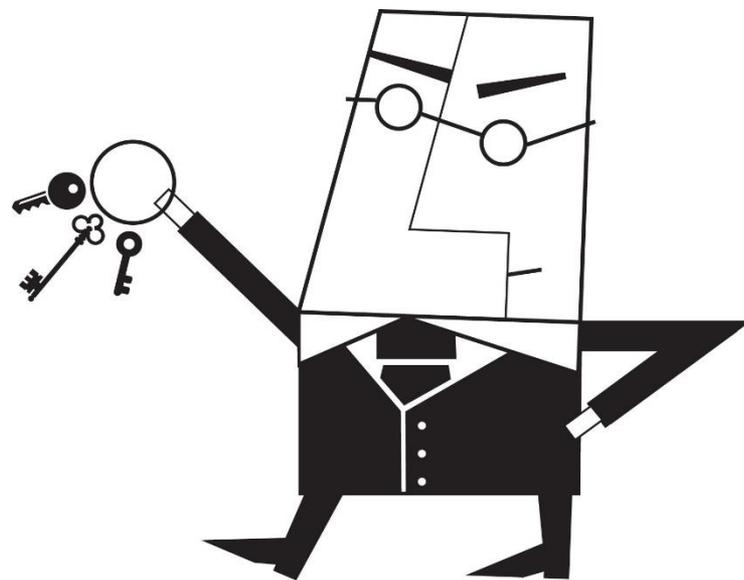
Пример 2.

СПИ здания 25-30 лет. Срок аренды помещений в нём 5 лет.

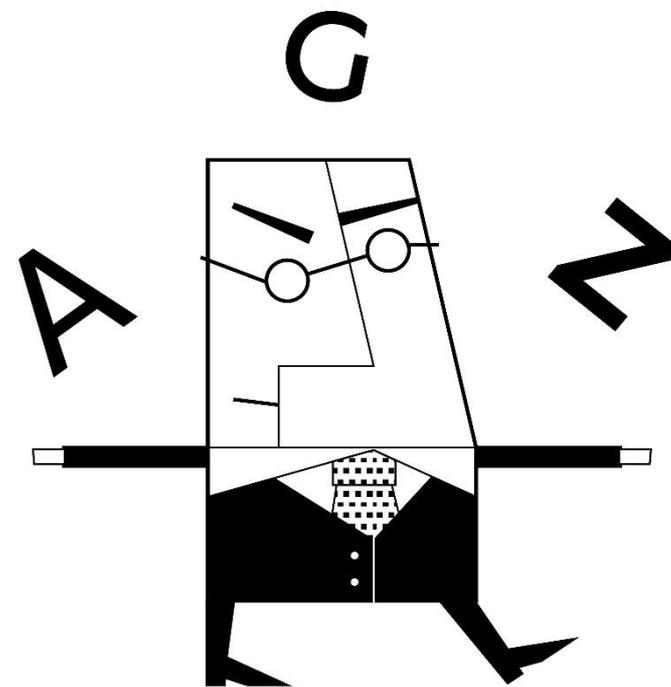
Улучшения:

Монтаж трубопровода - 3 группа (СПИ 3-5 лет по трубопроводам-коммуникациям).

Реконструкция шахты лифта (с установкой нового лифта с заменой старого) – 3 группа (СПИ 3-5 лет по лифтам).



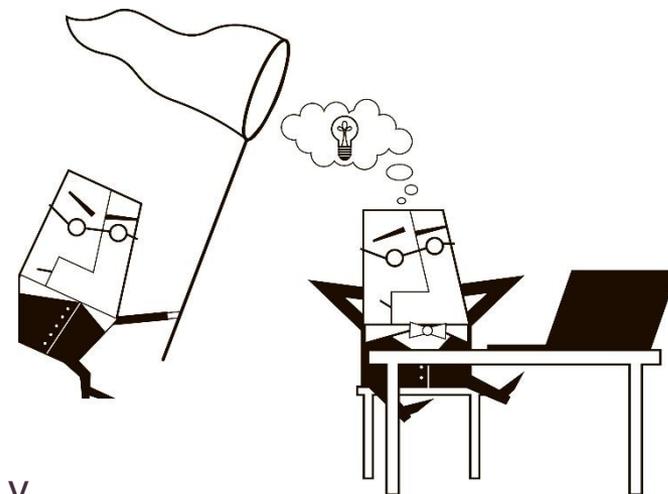
1. Определите СПИ по Классификации для неотделимых улучшений.
2. Сравните его с оставшимся сроком аренды
3. Применяйте меньший срок.



Организация, **приобретающая объекты ОС**, бывшие в употреблении ..., в целях применения линейного метода начисления амортизации по этим объектам **вправе определять норму амортизации по этому имуществу с учётом СПИ, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками.**

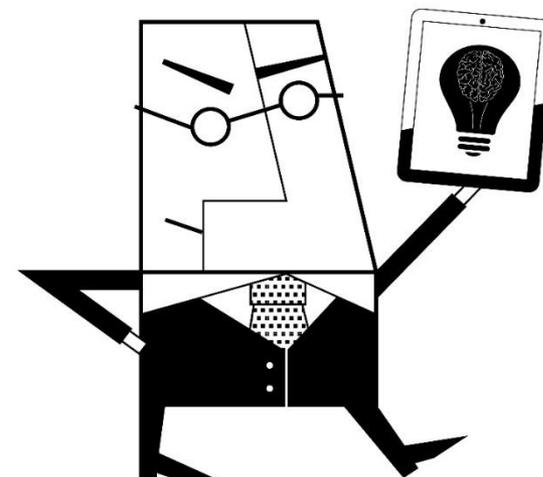
При этом СПИ данных основных средств может быть определен как установленный **предыдущим собственником** этих ОС срок их ПИ, уменьшенный на количество лет (месяцев) эксплуатации **данного имущества предыдущим собственником.**

Если срок фактического использования данного ОС у **предыдущих собственников** окажется равным сроку его ПИ, определяемому классификацией ОС..., или превышающим этот срок, налогоплательщик вправе самостоятельно определять СПИ этого ОС с учётом требований техники безопасности и **других факторов.**

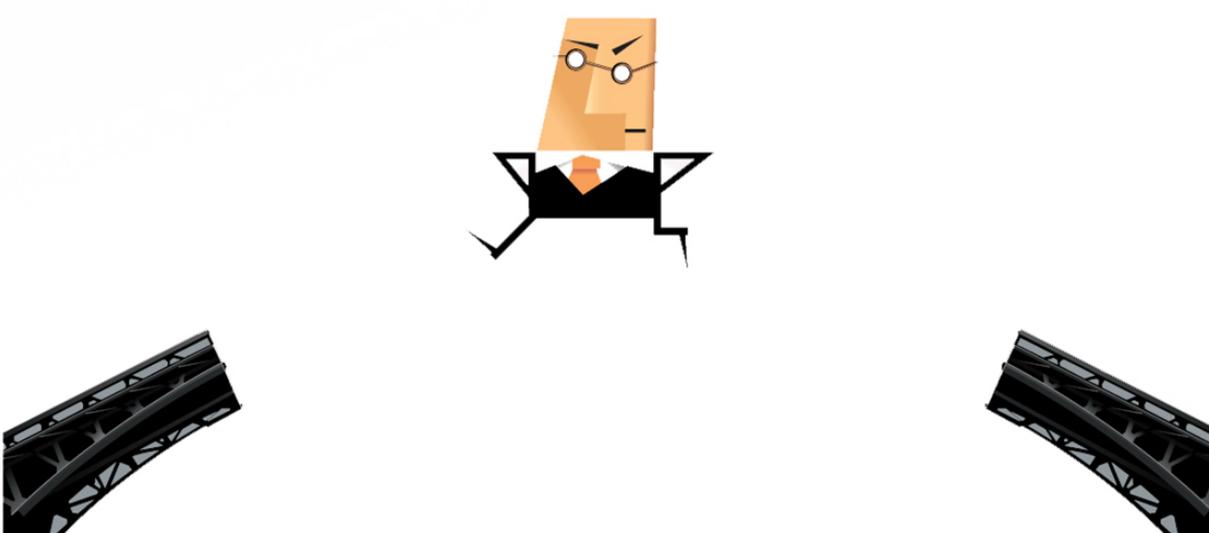


Согласно ... Методических указаний капитальные вложения в арендованные объекты ОС учитываются у арендатора как отдельный инвентарный объект в составе его ОС, если в соответствии с заключенным договором аренды **эти кап.вложения являются собственностью арендатора.**

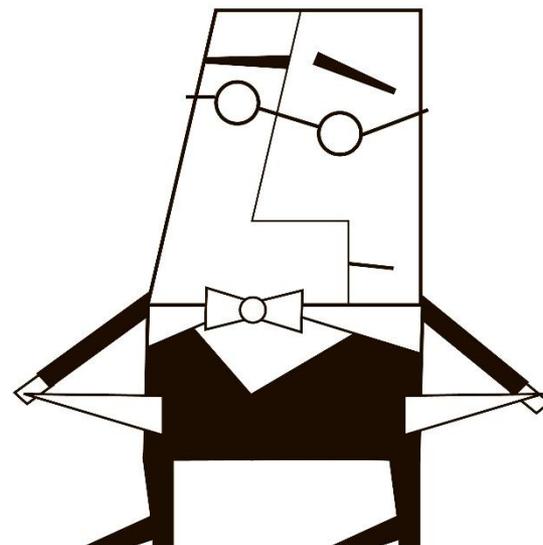
... При этом по смыслу ... Методических указаний, исходя из существа регулируемого этими положениями вопросов, **термин "собственность арендатора на капитальные вложения"** употреблен в экономическом смысле и **характеризует данные вложения как произведенные арендатором за счет собственных средств, а не за счет средств, предоставленных арендодателем.**



Можно ли включить в расходы  
недоамортизированную разницу?



*Если ...арендованный объект возвращен арендодателю без получения встречного предоставления за произведенные в него капитальные вложения, расходы налогоплательщика в части, оставшейся не списанной через амортизационные отчисления в течение срока аренды, **по общему правилу не могут быть учтены при налогообложении, как не отвечающие критерию экономической оправданности.***



Суд вправе учесть представленные налогоплательщиком доказательства, если они с бесспорностью подтверждают:

- 1) необходимость капвложений, прежде всего, **для ведения его собственной деятельности** через арендуемый объект,
  
  - 2) наличие у арендатора на момент заключения договора **намерения и возможности окупить** капвложения за счет использования арендованного имущества в течение предполагаемого срока аренды,
    - 1) существование разумных экономических причин в прекращении аренды до СПИ улучшений, в т.ч, если это связано с объективным изменением внешних условий ведения деятельности.
- И (ИЛИ), т.е. можно вмести с 1-3 или вместо 1-3....

4) наличии или отсутствии экономической ценности произведенных улучшений для собственника на момент прекращения аренды, в т.ч., полученные в рамках проведения мероприятий налогового контроля сведения о дальнейшей судьбе улучшенного имущества (производился ли собственником имущества или последующим арендатором демонтаж улучшений и т.п.).



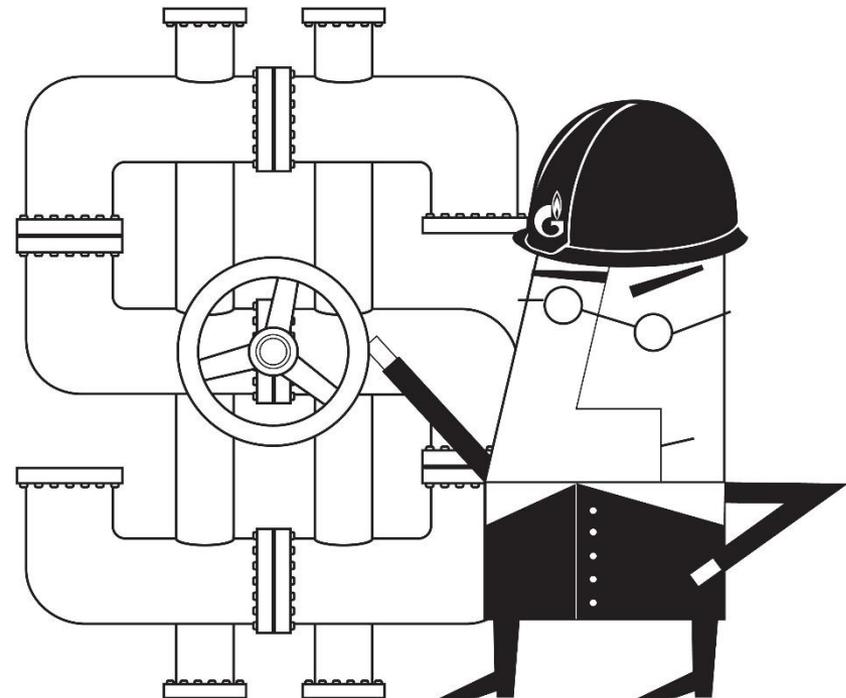
Обустройство торгового объекта в уникальном фирменном стиле.

*«Объектами патентных прав являются результаты ... **результаты интеллектуальной деятельности в сфере дизайна**, отвечающие установленным настоящим Кодексом требованиям к промышленным образцам.*

*«Использованием произведения независимо от того, совершаются ли соответствующие действия в целях извлечения прибыли или без такой цели, считается, в частности ... **практическая реализация архитектурного, дизайнерского, градостроительного ... проекта**»*

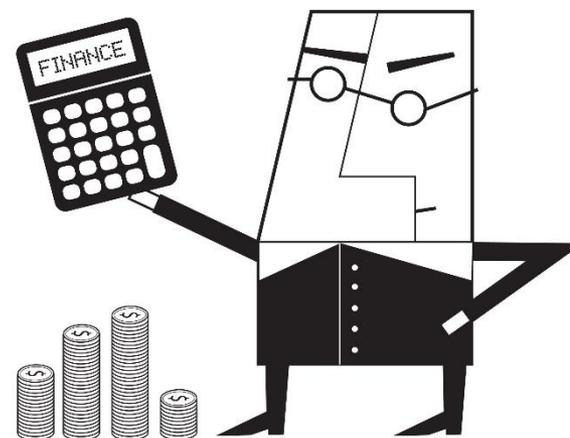


Обустройство коммуникаций, необходимых, в первую очередь, для эксплуатации оборудования арендатором.



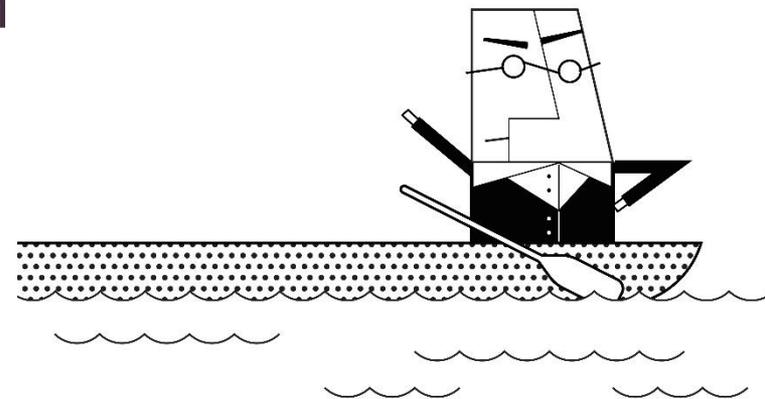
Наличие у арендатора на момент заключения договора **намерения и возможности окупить** стоимость капитальных вложений за счёт использования арендованного имущества в течение предполагаемого срока аренды.

**Доп. вопрос:** нужно ли нести расчёты, если до возврата улучшенного арендодателю улучшения окупилась?

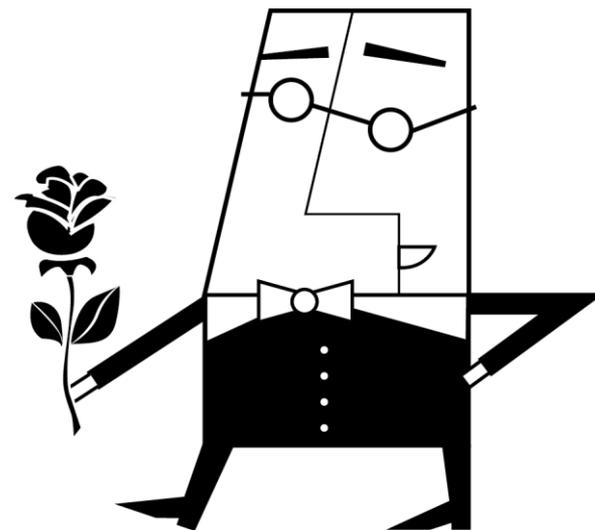


Наличие разумных экономических причин в прекращении аренды до истечения СПИ улучшений, в том числе, если это связано с объективным изменением внешних условий ведения деятельности.

**Доп. вопрос:** нужно ли нести расчёты, если до возврата улучшенного арендодателю улучшения окупилась?

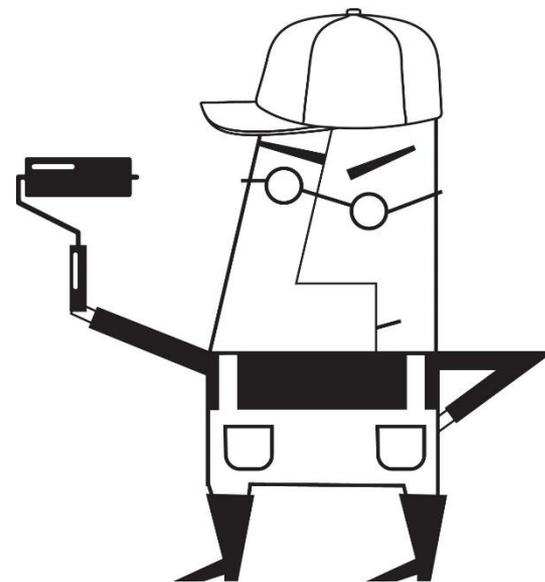


1. Нормальный (экономически вменяемый) бизнес не пострадает.
2. Экономическую вменяемость нужно подтвердить. Храним доказательства, фиксирующие важные (по версии Метран) этапы принятия бизнес-решения. Если не оформляли такие факты, восполняем пробелы.



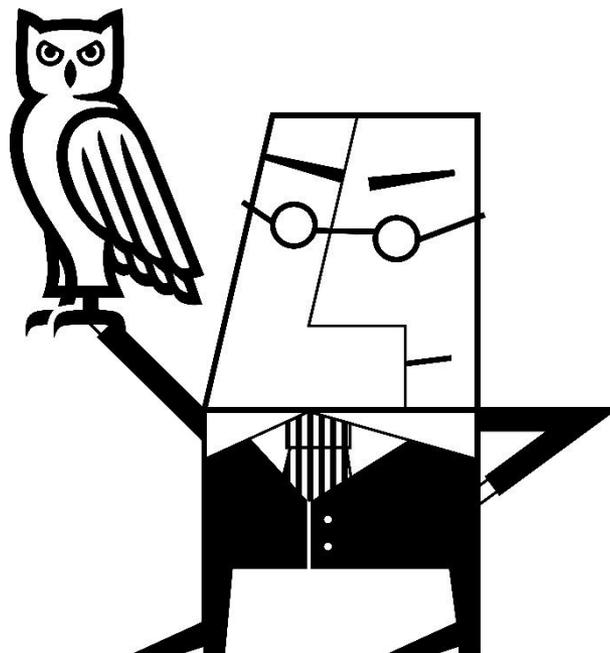
Проверяем, составляют улучшения для арендодателя экономическую ценность на момент прекращения аренды или нет.

Для этого могут использоваться, в том числе, сведения, полученные в рамках проведения мероприятий налогового контроля, о дальнейшей судьбе улучшенного имущества, например, производился ли собственником имущества или последующим арендатором демонтаж улучшений.



Вычитаются «расходы на **ликвидацию выводимых из эксплуатации ОС**, на списание НМА, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным СПИ амортизации...

Расходы в виде сумм недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации включаются в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, только по объектам амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется линейным методом.

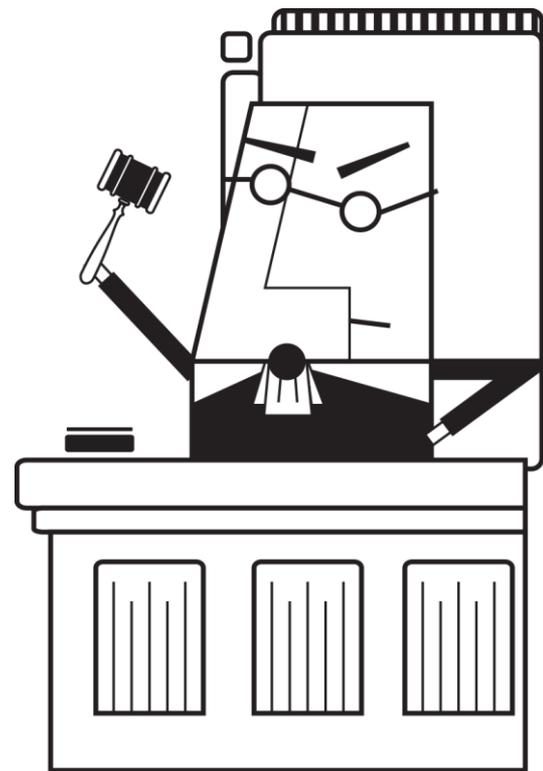


Объекты амортизируемого имущества, по которым амортизация начисляется нелинейным методом, **выводятся из эксплуатации** в порядке, установленном п. 13 ст. 259.2 НК.

Определение мотивировано  
отсутствием экономического  
оправдания у  
несамортизированных затрат.

Экономически не оправданные  
затраты включать в расходы  
запрещено (п. 49 ст. 270, п. 1 ст.  
252 НК РФ).

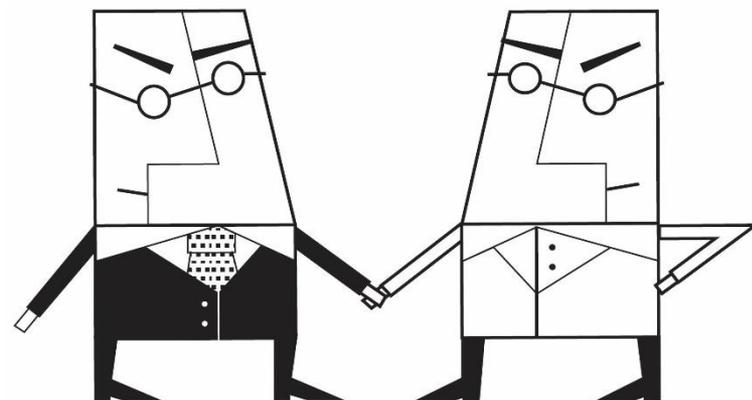
К тому же ликвидации нет.



## Ограничение для случаев, когда невозмещаемые улучшения согласованы с арендодателем ?

*Амортизируемым имуществом признаются  
кап.вложения в предоставленные в аренду  
объекты ОС в форме неотделимых  
улучшений, произведённых арендатором  
с согласия арендодателя ...*

*Кап.вложения, произведенные арендатором  
с согласия арендодателя, ...  
амортизируются арендатором в течение  
срока действия договора аренды исходя из  
сумм амортизации, рассчитанных с учётом  
СПИ, определяемого ... в соответствии с  
классификацией ОС.*



**Вопросы:** ограничение или возможность?

Что делать тем, кто с арендодателем не согласовал?

Что если согласовано, но не в полной мере (например, спор с арендодателем о возмещении с неудачным исходом)

**Факты:** организацией получен грант. Подп. 14. п. 1 ст. 251 НК РФ указывает, каким условиям должен удовлетворять грант для исключения его из состава доходов. Этим условиям грант не удовлетворял.

В подп. 2 п. 1 ст. 251 НК РФ есть общая норма, освобождающая от налога любые пожертвования.

**ВАС РФ:** Грант подпадает под эту (более общую) норму, а значит организация вправе получить налоговую выгоду, предусмотренную этой нормой.

**ВЫВОД ШИРОКОГО ПРИМЕНЕНИЯ:** если затраты или доходы подпадают под общую норму о налоговой выгоде, то наличие специальной нормы для похожих затрат не препятствует получению налоговой выгоды, предусмотренной общей нормой.



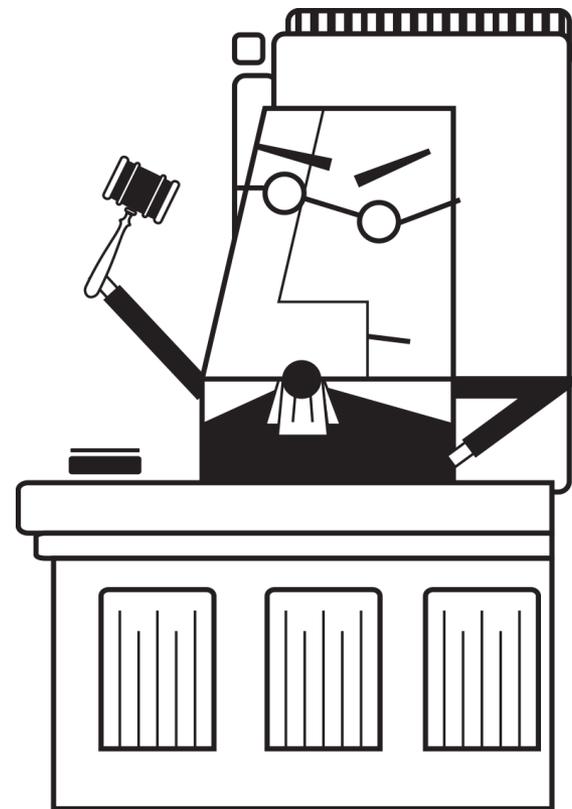
Применяя позицию из дела Агора к неотделимым улучшениям, получим



**Капитальные вложения в ОС, произведённые без согласия арендатора, не признаются амортизируемым имуществом (абз. 4 п. 1 ст. 256), но они удовлетворяют подп. 49 п. 1 ст. 264 и п. 1 ст. 252 НК РФ, в ст. 270 НК РФ они не упомянуты. Значит, ст. 256 не применяется. Применяются общие нормы о списании на расходы.**

Соответствие затрат... установленным ст. 252 Кодекса критериям не может служить единственным основанием для включения их в расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль, **без сопоставления понесенных затрат с иными нормами гл. 25 Кодекса.**

**Отсутствие в главе 25 Кодекса норм об учете в составе расходов затрат на приобретение земельных участков путем начисления сумм амортизации лишает ... возможности уменьшить ... базу по налогу на прибыль на соответствующие суммы.**

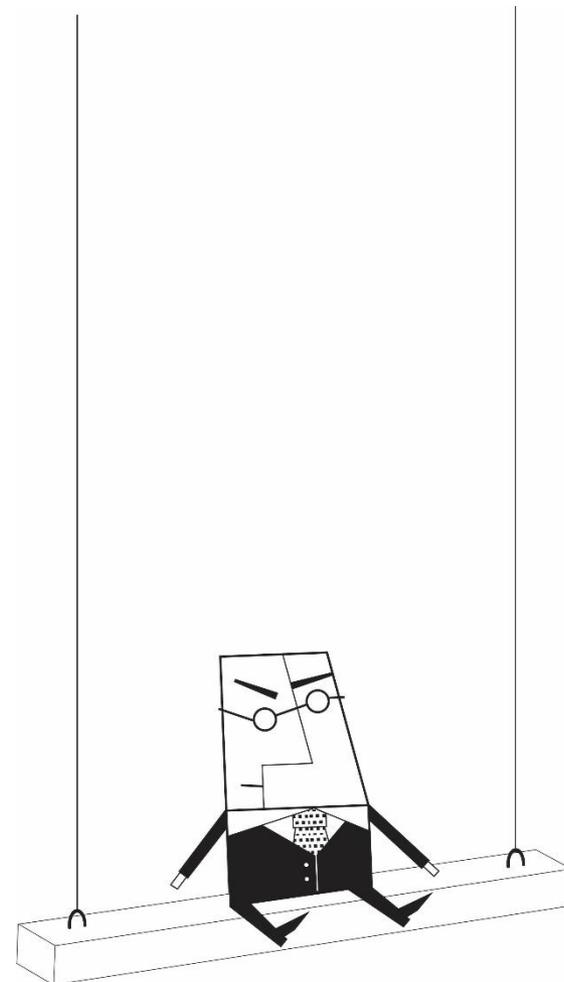


Не всё однозначно и в этом деле. Отмечена специфика земельных участков. Затраты на них не включаются в расходы, потому что их стоимость не потребляется:

*«Согласно п. 2 ст. 256 Кодекса земля относится к объектам, не подлежащим амортизации, что означает использование земельных участков без уменьшения их стоимости и потребительских свойств на протяжении всего срока эксплуатации.»*

*Таким образом, стоимость земли не переносится на производимую организацией продукцию.*

*Следовательно, оснований относить затраты, направленные на приобретение земельных участков, к материальным или прочим расходам, в составе которых учтены иные расходы собственников».*



## Принцип равенства позволяют расширить норму на экономически равнозначные ситуации

Применение различных налоговых последствий к одинаковым по своему содержанию хозяйственным операциям в зависимости лишь от того, на чьем бланке оформлен билет пассажиру, является прямым нарушением принципа экономической обоснованности налогообложения, установленного п. 3 ст. 3 НК.

Судебная коллегия учитывает постановление Президиума ВАС РФ от 08.10.2013 N 3589/13, согласно которой к однородным с экономической точки зрения отношениям при отсутствии специальных указаний в налоговом законодательстве должны применяться единые налоговые последствия.

Делает ли отношения не однородными экономически отсутствие согласия собственника? Ведь экономические последствия для сторон те же, что и при согласии без компенсации затрат.

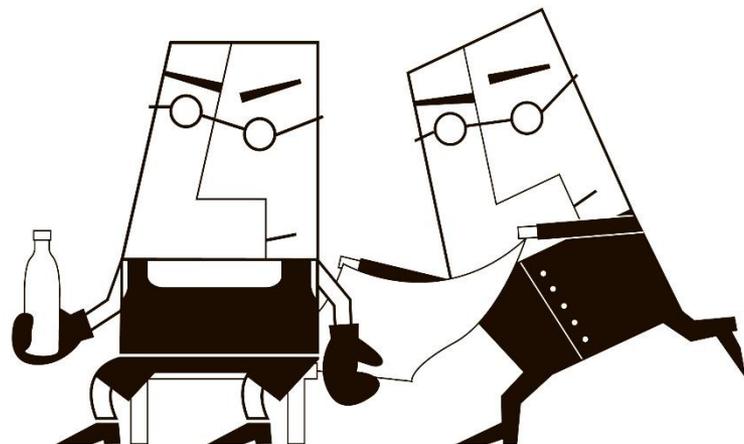
## Нужно ли амортизировать улучшения, не удовлетворяющие налоговому определению капитализируемых затрат

Для целей налогообложения ... улучшения могут иметь различные формы, приобретая в конкретных ситуациях не только вид ремонта..., необходимого для поддержания имущества в состоянии, позволяющем использовать его арендатору, но и вид достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения ...

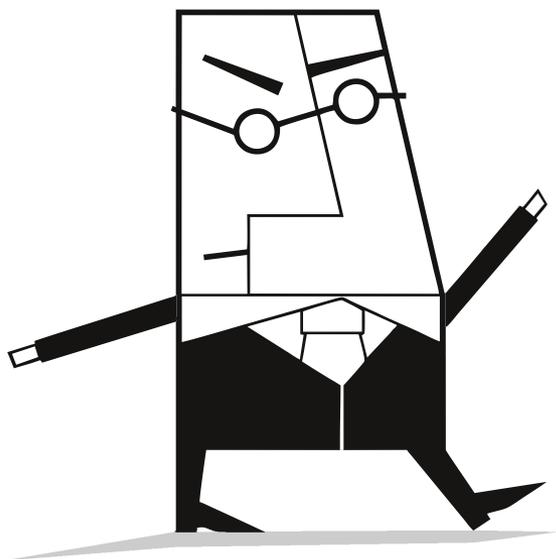
В последних из перечисленных случаев... имущество получает существенные качественные улучшения, в частности, за счет изменения своего технологического или служебного назначения, технико-экономических показателей. Такие улучшения, как правило, обладают экономической ценностью не только для самого арендатора, но и для собственника, который после возврата имущества арендатором получает возможность извлекать выгоду от использования улучшенного объекта, потреблять результаты ранее произведенных арендатором улучшений.

Суды должны выяснять капитальный характер улучшений даже, если стороны признают затраты капитализируемыми.

*«... при рассмотрении дела суды не установили характер выполненных обществом неотделимых улучшений, в том числе, производился ли налогоплательщиком ремонт либо им в действительности были произведены капитальные вложения в форме достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения арендованных основных средств».*



# Контактная информация



- **Россия**  
Москва, Санкт-Петербург, Красноярск,  
Южно-Сахалинск, Владивосток
- **Китай**  
Пекин, Шанхай
- **Корея**



• [www.pgplaw.ru](http://www.pgplaw.ru)



• [info@pgplaw.ru](mailto:info@pgplaw.ru)



• +7 (495) 767-00-07



• +7 (495) 765-00-07