

# Выкуп имущества в период аренды — как быть с НДС неотделимых улучшений?

Ситуация, когда арендатор выкупает имущество у арендодателя, является довольно банальной. Вместе с имуществом бывший арендатор получает и неотделимые улучшения, которые он проводил во время аренды. Должен ли он начислить НДС с их безвозмездной передачи? Что говорит об этом закон и судебная практика?

## Передача неотделимых улучшений

В соответствии со статьей 623 Гражданского кодекса, все улучшения арендованного имущества, которые могут быть от него отделены, являются собственностью арендатора. А вот если произведенные улучшения не могут быть отделены без ущерба для имущества, например, ремонт помещения, то в случае прекращения договора аренды арендатор имеет право получить возмещение их стоимости. Оба этих положения действуют в том случае, если в договоре аренды не предусмотрено иное. Из сказанного можно сделать вывод, что неотделимые улучшения арендуемого имущества, произведенные арендатором, являются собственностью арендодателя.

Рассмотрим ситуацию, когда договором аренды предусмотрено, что по его окончании арендатор передает имущество арендодателю по акту приема-передачи. Такой порядок возврата арендуемого имущества является обычной практикой. При этом с учетом изложенного выше, неотделимые улучшения, которые произвел арендатор, вместе с имуществом должны быть переданы арендатору по акту приема-передачи.

В соответствии с пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса, передача неотделимых улучшений пользователем имущества его собственнику признается реализацией. Таким образом, это операция попадает под НДС на основании пункта 1 статьи 146 и пункта 2 статьи 154 Налогового кодекса. Эти выводы подтверждает и судебная практика, например, постановление ФАС Поволжского округа от 26.06.2012 по делу № А65-12909/2011, постановление ФАС Уральского округа от 01.07.2010 № Ф09-4941/10-С2 по делу № А07-20648/2009.

Вывод: если в период аренды арендатор произвел неотделимые улучшения имущества, например, ремонт помещения, то, получая эти улучшения, собственник помещения обязан начислить с них НДС.

## Выкуп арендуемого имущества

А как быть с НДС в ситуации, когда в период действия договора аренды стороны заключили договор купли-продажи, и бывший арендатор стал собственником

имущества? В указанном случае на основании статьи 425 и 450 ГК РФ договор аренды не считается прекратившим действие — имело место лишь прекращение обязательств по нему новацией. В этом случае происходит замена первоначального обязательства, которое существовало между сторонами, на иное обязательство (статья 414 ГК РФ). В рассматриваемом случае арендные обязательства сменились на обязательства по договору купли-продажи.

Поскольку имущество, которое было арендовано, стало собственностью арендатора, то обратно арендодателю по акту приема-передачи оно не передавалось. Соответственно, не передавались и неотделимые улучшения, которые были проведены бывшим арендатором. А раз они не передавались, то их реализация не имела места.

Такая точка зрения находит подтверждение в судебной практике. Так, в определении ВАС РФ от 09.12.2010 № ВАС-14603/10, которое было вынесено по похожему делу, суд указал следующее. Раз помещение, в котором было проведено неотделимое улучшение, перешло по договору купли-продажи в собственность бывшего арендатора, то факт реализации этих неотделимых улучшений, подлежащий обложению НДС, отсутствует. В результате суд признал решение инспекции о необходимости взимания НДС с указанной операции недействительным.

Кроме того, существует постановление Пленума ВАС № 33 от 30.05.14, в пункте 26 которого указано следующее. Если капитальные вложения (в нашем случае неотделимые улучшения) арендатору не компенсировались и осуществлялись не в счет арендной платы, арендатор может принять к вычету предъявленные ему суммы налога по этим затратам. В этой ситуации он выступает как лицо, которое приобрело товары, работы или услуги в ходе своей деятельности.

Таким образом, для целей обложения НДС следует считать, что компенсированные затраты арендатора на неотделимые улучшения имущества передаются арендодателю вместе с этим имуществом, а некомпенсированные и произведенные не в счет арендной платы передаче арендодателю не подлежат.

## **Вывод**

Поскольку выкуп арендуемого имущества состоялся в период действия договора аренды, приходим к выводу, что некомпенсированные неотделимые улучшения арендодателю не передавались. То есть, в соответствии со статьей 39 НК РФ, реализации не было, соответственно нет и объекта обложения НДС.

Учитывая изложенные выше положения законодательства и судебную практику, можно сделать следующий вывод. Если имущество было выкуплено арендатором в период действия договора аренды, то НДС с произведенных им ранее, но не переданных арендодателю неотделимых улучшений, начисляться не должен.