

## Вопросы.

1. Должен ли ИП признать доходом возмещение стоимости ком услуг и выписывать СФ и на каком основании?
2. Как правильно отразить и на каком основании в налоговом учёте в доход сумму аванса аренды за 12 мес. Полученную в сентябре 2016 года - всю сумму в один отчётный период, т.е. во второе полугодие 2016 года или разбить по отчётным периодам т.е. 2 полугодие 2016 года и первое полугодие 2017 года и т.д.
3. Как понять и есть ли конкретика фразы ...«на содержание имущества переданного в аренду»... НК РК статья 427-1 пункт 13

## Ответы 1,3.

- Так согласно пп.9 и пп.10 п.4 ст. 426 НК РК к доходам ИП относят:
  - возмещение арендатором расходов ИП-арендодателя **на содержание и ремонт** имущества, переданного в аренду;
  - расходы арендатора **на содержание и ремонт** арендованного у ИП имущества, зачитываемые в счет платы по договору аренды.

При этом, согласно п.13 ст. 427-1 НК РК:

- доход в виде возмещения арендатором расходов ИП-арендодателя расходов **на содержание и ремонт** имущества, переданного в аренду, признается в том налоговом периоде, в котором такое возмещение получено.

- доход ИП-арендодателя в виде расходов арендатора **на содержание и ремонт** арендованного имущества, зачитываемых в счет платы по договору аренды, признается в том налоговом периоде, в котором произведен такой зачет.

Таким образом, императивная норма указанных статей НК РК однозначно устанавливает, что если условиями договора аренды имущества предусмотрено возмещение арендатором коммунальных услуг, то арендодатель включает в доход суммы их возмещения в налоговом периоде, в котором получено возмещение.

При этом, следует различать понятия «содержание» и «ремонт» в объеме необходимом для целей бухгалтерского и налогового учета.

## Пояснение.

На основании п.3 ст. 12 НК РК в целях налогообложения применяются нормы гражданского законодательства РК, если в налоговом законодательстве таких определений не имеется.

Так, согласно нормам СН РК 1.04-26-2011 и СНиП РК 1.01-32-2005 «Строительная терминология»:

**Содержание здания (сооружения, оборудования, коммуникаций, объектов жилищно-коммунального назначения)** - комплекс услуг по техническому обслуживанию, уборке, диагностике, испытаниям и обследованиям здания (сооружения, оборудования, коммуникаций, объектов жилищно-коммунального назначения) и техническому надзору за его состоянием.

**Расходы на содержание имущества** - обязательная сумма расходов собственников на эксплуатацию и ремонт имущества в т.ч. содержание земельного участка, на приобретение, установку, эксплуатацию и поверку приборов учета потребления коммунальных услуг, оплату коммунальных услуг, потребленных на содержание имущества и т.п.

**Текущий ремонт объекта** - комплекс технических мероприятий, направленных на систематическое и своевременное предохранение частей зданий и инженерного оборудования от преждевременного износа путем проведения профилактических мероприятий и устранения мелких повреждений и неисправностей. Производиться с целью восстановления исправности (работоспособности) конструкций здания и систем инженерного оборудования, а также поддержания всех эксплуатационных показателей.

**Капитальный ремонт здания, объекта** — это комплексные ремонтно-строительные мероприятия, направленные на устранение физического или морального износа объектов, восстановление их исправности. Данный вид ремонта, в отличие от реконструкции, не предусматривает изменение основных технических параметров зданий и сооружений. **Капитальный ремонт здания (сооружения, оборудования, коммуникаций, объектов жилищно-коммунального назначения):**

- ремонт, выполняемый для восстановления ресурса здания (сооружения, оборудования, коммуникаций, объектов жилищно-коммунального назначения) с заменой или восстановлением любых составных частей, включая базовые - работы по восстановлению или замене отдельных частей зданий (сооружений) в связи с их физическим износом и (или) разрушением на аналогичные или иные, улучшающие их эксплуатационные показатели;

- замена и восстановление отдельных частей или целых конструкций и инженерно-технического оборудования зданий в связи с их физическим износом и разрушением;

- ремонт здания с целью восстановления его ресурса с заменой при необходимости конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, а также улучшения эксплуатационных показателей.

При этом:

- если результатом капитального ремонта являются увеличение ТЭП, то эти затраты капитализируются в увеличение стоимости;

- если в результате капитального ремонта не происходит увеличение ТЭП, то затраты относят на расходы периода.

Учитывая, что ИП является собственником имущества и все прямые договора на коммунальные услуги (электроэнергия, теплоснабжение, водоотведение, водопотребление, телекоммуникации, ТБО и т.п.) заключены на ИП, то он является стороной, которая **обязана** самостоятельно и за свой счет нести эти расходы.

А так как фактическим потребителем коммунальных услуг является арендатор и договором аренды предусмотрено возмещение арендодателю стоимости услуг, которые не включены в арендную плату, то они признаются доходом Арендодателя и расходом Арендатора в сумме возмещения т.е. за ИП эти услуги оплачивает Арендатор.

Эти суммы Арендодатель может получить от Арендатора на основании бухгалтерского счета на оплату или счета-фактуры, но «Без НДС», к которому

прикладываются копии счетов-фактур, выставленные в адрес Арендодателя поставщиками этих услуг.

Так как коммунальные услуги должны оплачиваться ежемесячно, а арендная плата выплачена авансом и будет признаваться у ИП по полугодию, то следует оформить акт выполненных работ (оказанных услуг) на возмещение коммунальных и эксплуатационных услуг датой 31.12.2016 г. и выписать один счет-фактуру «Без НДС» с разбивкой сумм возмещения по месяцам.

■ Исключением из норм пп.9 и пп.10 п.4 ст. 426 НК РК является дополнение в п.7 ст. 427 НК РК вступившее в силу с 1.01.2016г., согласно которому, в целях налогообложения в качестве дохода налогоплательщика, применяющего СНР для СМБ, не рассматриваются следующие расходы, понесенные **физическим лицом - арендатором, не являющимся индивидуальным предпринимателем**, при имущественном найме (аренде) жилища, жилого помещения (квартиры) - в случае, если указанные расходы не включаются в арендную плату на:

- содержание общего имущества объекта кондоминиума в соответствии с жилищным законодательством РК;
- оплату коммунальных услуг, предусмотренных Законом РК «О жилищных отношениях»;
- ремонт жилища, жилого помещения (квартиры).

## **Ответ 2.**

В соответствии с нормами ст. 57 НК РК, налогоплательщик (налоговый агент) осуществляет ведение налогового учета в тенге **по методу начисления**, согласно которому результаты операций и прочих событий признаются **по факту их совершения**, в том числе со дня выполнения работ, предоставления услуг, отгрузки и передачи товаров покупателю или его доверенному лицу с целью реализации или оприходования имущества, **а не со дня получения или выплаты денег** или их эквивалентов.

При этом, если ИП соответствует условиям п. 2 ст. 2 Закона РК от 28.02.2007 г. № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», то он вправе не осуществлять ведение бухгалтерского учета, кроме **составления и хранения первичных документов**, правила которых устанавливаются ст. 7 названного закона и приказом МФ РК от 31.03.2015 г. № 241 «Об утверждении Правил ведения бухгалтерского учета».

Налоговый учет, ИП такой категории, обязан осуществлять в соответствии с нормами глав 7 и 7-1 НК РК и приказом МФ РК от 15.03.2013 г. № 137 «Об утверждении Правил организации и ведения налогового учета индивидуальными предпринимателями, которые в соответствии с Законом Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» не осуществляют ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности»

Согласно ст. 60-1 НК РК **первичные учетные документы** - документальное свидетельство как на бумажном, так и на электронном носителе факта совершения операции или события и права на ее совершение, на основании которого ведется налоговый учет.

Первичные документы должны быть составлены **в момент совершения операции или события либо непосредственно после их окончания** по формам, утв. приказом МФ РК от 20.12.2012г. № 562 «Об утверждении форм первичных учетных документов».

Согласно п.4 ст. 427-1 НК РК, доход от выполнения работ, оказания услуг у ИП, не ведущего бухгалтерский учет признается на основании акта выполненных работ, оказанных услуг, в том же периоде, в котором подписан акт выполненных работ, оказанных услуг.

При этом, акт выполненных работ (оказанных услуг) ИП может составляться по окончании каждого периода, предусмотренного Договором аренды (неделя, месяц, квартал, полугодие, год). Если такой период не установлен Договором, то наиболее обоснованным периодом признания дохода будет являться отчетный период - *полугодие*, а датой Акта будет являться последний день отчетного периода.

Следовательно, все суммы, авансированные за аренду основных средств в сентябре месяце 2016 г. должны признаваться доходом ИП по результатам второго полугодия 2016 г. на основании Акта Р-1, подписанного не позже 31.12.2016г., если договор операционной аренды заканчивается в 2016г.

Однако, учитывая, что представленный Договор заключен на 12 месяцев, которые включают три налоговых периода для ИП, то признание дохода и уплата соответствующих налогов может быть осуществлена одним из следующих вариантов:

- доход признается на равномерной основе в каждом налоговом периоде (2 полугодие 2016г., 1 полугодие 2017г. и 2 полугодие 2017г.) в сумме пропорциональной времени аренды в каждом периоде, на основании Актов оказания услуг, подписанных последней датой отчетного периода (наиболее обоснованный вариант);

- доход признается в периоде получения авансовых сумм за весь срок аренды т.е. во 2 полугодии 2016г. (менее обоснованный вариант).

Возможное обоснование этого варианта (косвенные аргументы):

- так как аванс получен за весь срок аренды, то в договоре ее следует классифицировать ее как *неотменяемую* согласно МСФО (IAS) №17 т.е. аренда без права досрочного прекращения (*неотменяемая, безотзывная*) - это аренда, которую можно прервать только:

- при возникновении какого-либо маловероятного условного факта хозяйственной

- деятельности;

- с согласия арендодателя;

- если арендатор заключает новый договор аренды, предметом которого является тот же самый или эквивалентный актив, с тем же самым арендодателем;

- в случае уплаты арендатором такой дополнительной суммы, которая на дату начала арендных отношений позволяет обоснованно считать, что продолжение аренды

- гарантировано.

Таким образом, обе стороны гарантируют безусловное исполнение принятых обязательств до конца срока аренды, что в отсутствие запрета в НК РК на досрочное признание дохода будущих периодов такой категорией ИП, позволяет включить всю сумму аванса в доход отчетного периода 2016 г. с условием уплаты всех налогов.

- По аналогии применить принцип кассового метода признания дохода, предусмотренного п.2-3 ст. 237 НК РК для плательщиков НДС и признать доход в 2016г. т.е. при предоставлении (передаче) во временное владение и пользование

*имущества в случае, если до конца календарного месяца акт выполненных работ, оказанных услуг за такой месяц не подписан, но оплата за такой месяц произведена, датой совершения оборота по реализации работ, услуг является последний день такого календарного месяца.*

Таким образом, так как НК РК не предусматривает ограничение периода между датами выписки Акта, то при сдаче в аренду имущества плата за пользование арендованным имуществом уплачивается Арендатором в порядке, сроки и в форме, установленные договором.

То есть действующим законодательством не запрещено устанавливать срок оплаты за аренду имущества поквартально, по полугодию, по году. Но при этом, при наличии авансов акт оказанных услуг может быть выписан в том периоде, в котором была осуществлена оплата.

*Таким образом, доход от сдачи в имущественный наем (аренду) имущества должен признаваться по факту оказания услуги, который подтверждается Актом формы Р-1, а не по факту получения авансового платежа, подтвержденного банковской выпиской.*

Кроме этого, следует учитывать, что нормы п.2-3 ст. 237 НК РК не распространяются на категорию ИП, соответствующих условиям п. 2 ст. 2 Закона РК от 28.02.2007 г. № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

#### ***Пояснение.***

С 1.01.2015 г. в ст. 237 НК РК был добавлен пункт 2-3, который определяет дату совершения оборота по реализации в целях начисления НДС по авансовым платежам за аренду имущества, который устанавливает, что при предоставлении (передаче) во временное владение и пользование имущества в случае, если до конца календарного месяца акт выполненных работ, оказанных услуг за такой месяц не подписан, но оплата за такой месяц произведена, датой совершения оборота по реализации работ, услуг является последний день такого календарного месяца.

Это означает, что при получении авансового платежа и при условии, что акт выполненных работ (оказанных услуг) не подписан, ИП обязан начислить сумму НДС на полученный авансовый платеж за текущий месяц последним днем месяца и выписать счет-фактуру в соответствии с п.7 ст. 263 НК РК т.е. не ранее даты совершения оборота и не позднее:

- семи календарных дней после даты совершения оборота по реализации - в случае выписки на бумажном носителе;
- пятнадцати календарных дней после даты совершения оборота по реализации - в случае выписки в электронном виде.

*Таким образом, внесенные изменения в ст. 237 НК РК, в части определения даты совершения оборота по реализации услуг аренды в целях начисления НДС по авансовым платежам за аренду относятся только к плательщикам НДС и не распространяются на ИП-неплательщиков, которые не выписывают счета-фактуры и не предоставляют декларации по форме 300.00.*

*Такие ИП применяют нормы ст. 427-1 НК РК и Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».*

**Примечание.**

Настоящее разъяснение представляет собой мнение специалистов аудиторской компании «АСИКО», которое не может и не должно ограничивать Ваши решения руководствоваться требованиями нормативных правовых актов Республики Казахстан и международных соглашений, ратифицированных РК или пояснениями других специалистов, в понимании, отличающемся от аспекта, изложенной в настоящем письме.

Поэтому, для обоснования и принятия окончательного решения Вы должны использовать только наиболее аргументированные рекомендации, комментарии и разъяснения, которые позволят сформировать доказательную базу Вашего управленческого решения для отражения операций в целях бухгалтерского учета и налогообложения, и использовать ее при возникновении спорных ситуаций с контролирующими органами и (или) аудиторскими компаниями.

При этом, Вы должны учитывать и п.1 Нормативного постановления Верховного Суда РК от 27.02.2013г. № т.е.:

«Согласно подпункту 5) пункта 1 статьи 20 Налогового Кодекса органы налоговой службы вправе в пределах своей компетенции осуществлять разъяснения и комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налоговых обязательств.

Такие разъяснения и комментарии, в том числе уполномоченного государственного органа, не относятся к нормативным правовым актам.

Они подлежат оценке судом с учетом их соответствия нормам налогового законодательства».

Таким образом, как Ваше профессиональное суждение, так разъяснения специалистов налоговых органов будет рассматриваться судом на соответствие нормам налогового законодательства РК и международных Налоговых Конвенций, ратифицированных РК.

**Исполнительный директор ТОО «АСИКО»,  
Аудитор РК, профессиональный бухгалтер РК,  
налоговый консультант РК**

**В.И. Скала**

