

## Аренда с последующей субарендой

**А. М. Суханов,**  
аудитор

Рассмотрим арбитражную практику по вопросу так называемой налоговой оптимизации при сдаче имущественного комплекса в аренду с последующей субарендой с использованием упрощенной системы налогообложения.

### Налогоплательщики проиграли

В постановлении АС Поволжского округа от 07.10.15 № Ф06-1329/2015 по делу № А55-27666/2014 констатируется следующее.

Налогоплательщиком была создана схема уклонения от налогообложения путем создания и использования подконтрольных организаций (фактически не осуществляющих деятельность по предоставлению услуг, применяющих специальные налоговые режимы), направленная на занижение облагаемой базы по налогу на прибыль и НДС.

Суды установили, что примененная налогоплательщиком схема заключается в следующем. Арендодатель сдает в аренду собственное помещение 16 подконтрольным организациям, применяющим специальные налоговые режимы и фактически не осуществляющим деятельность по предоставлению услуг, по цене ниже рыночной стоимости более чем на 20 %.

Вовлечение множества подконтрольных организаций позволяет арендодателю уменьшить реально полученный доход за счет небольшой цены аренды. Арендаторами, в свою очередь, заключается большое количество не крупных договоров субаренды, в которых указывается реальная цена аренды.

Доход от действительных сделок арендодатель распределял между 16 организация-

ми так, чтобы размер доходов позволял применять упрощенный режим каждому налогоплательщику и не уплачивать в бюджет налог на прибыль и НДС.

Налоговым органом установлено, что исходя из анализа договоров аренды и представленных арендодателем общехозяйственных расходов собственник помещения от данной деятельности несет убытки. В случае заключения сделок напрямую, минуя подконтрольные организации, налог на прибыль и НДС исчислялся бы с реальной стоимости аренды.

Суды согласились с доводами налогового органа о том, что совершенные компанией хозяйственные операции с 16 организациями-арендаторами не имеют разумной деловой цели, за исключением получения необоснованной налоговой выгоды.

В определении Верховного арбитражного суда РФ от 07.07.11 № ВАС-469/11 по делу № А82-139/2010-27 рассмотрены схожие обстоятельства.

Суды установили, что компания использует схему получения необоснованной налоговой выгоды путем сдачи принадлежащих ей нежилых помещений в аренду по минимальным ценам лицам, применяющим упрощенную систему налогообложения (36 индивидуальным предпринимателям), с целью последующей сдачи этих помещений в субаренду по более высоким ценам.

Вовлечение множества подконтрольных организаций позволяет арендодателю уменьшить реально полученный доход за счет небольшой цены аренды

Несмотря на наличие признаков "схемности" в аренде объектов с последующим предоставлением их в субаренду арендаторами, находящимися на УСН, данные хозяйственные операции могут быть обоснованы наличием конкретных деловых целей у арендодателей

Доход по договорам субаренды получен компанией, ИП вовлечены в указанную схему лишь с целью юридического оформления минимизации налогообложения и не имели отношения к ее фактической деятельности по сдаче помещений в аренду.

В постановлении АС Поволжского округа от 06.10.16 № Ф06-12174/2016 по делу № А57-26423/2015 были рассмотрены следующие фактические обстоятельства.

Арендаторами были заключены договоры субаренды площадей, арендуемых у компании, с различными юридическими лицами и ИП. Последующая сдача арендуемого имущества в субаренду осуществлялась по ставкам, значительно превышающим ставку аренды.

Компания несла расходы на размещение рекламной информации о предоставлении в аренду торговых площадей ТЦ. Налоговый орган пришел к выводу, что налогоплательщик сам фактически осуществляет функции по поиску арендаторов и предоставлению торговых мест, без привлечения субарендодателей.

Суды первой инстанции согласились с выводами налогового органа о том, что налогоплательщик использовал в своей хозяйственной деятельности взаимозависимых лиц — ИП для занижения сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет. Он исключил из обложения НДС выручку от сдачи в аренду торговых площадей конечным организациям и предпринимателям, создав формальный документооборот, позволяющий учитывать данную выручку ИП, находящегося на УСН и не уплачивающего НДС, с последующей передачей указанной выручки налогоплательщику в виде заемных денежных средств, которые не учитываются в целях налогообложения.

В постановлении АС Западно-Сибирского округа от 09.06.17 по делу № А70-

11415/2016 (оставлено без изменений определением ВС РФ от 25.09.17 № 304-КГ17-13105) также констатируется получение арендодателем необоснованной налоговой выгоды в результате применения нерыночных цен, поскольку он искусственно занижал налоговую базу по налогам путем уменьшения объема выручки от сдачи помещений в аренду взаимозависимому лицу, применяющему УСН.

В постановлении АС Северо-Западного округа от 22.01.18 по делу № А05-9428/2016 присутствует схема минимизации налоговых обязательств путем "дробления бизнеса" с целью занижения доходов посредством сдачи в аренду своего имущества контрагенту, применяющему УСН.

### Налогоплательщики выиграли

Несмотря на наличие признаков "схемности" в аренде объектов с последующим предоставлением их в субаренду арендаторами, находящимися на УСН, данные хозяйственные операции могут быть обоснованы наличием конкретных деловых целей у арендодателей.

В постановлении АС Уральского округа от 11.02.15 № Ф09-9496/14 по делу № А34-2255/2014 был рассмотрен следующий налоговый спор.

Налоговая инспекция пришла к выводу о том, что компанией для целей налогообложения при сдаче площадей в аренду ИП учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера). В сделке по предоставлению налогоплательщиком площадей в аренду предпринимателю по заниженным ценам (с последующей сдачей предпринимателем арендованных площадей по договорам субаренды

Следует также подчеркнуть, что цены всех сделок, включая и арендные, подлежат объективной оценке исходя из фактических обстоятельств

по рыночным ценам) отсутствует целесообразность включения названного предпринимателя в цепочку предоставления услуг по аренде помещений конечным потребителям.

Между тем суды не согласились с налоговым органом, отметив, что компания при заключении указанных сделок определяла цену арендной платы в соответствии с маркетинговой политикой и приоритетным характером отношений с предпринимателем как крупным арендатором.

Арендодателем был издан приказ о ценовой политике, на основании которого ставки арендной платы устанавливаются в зависимости от расположения, технического состояния помещений, размера их площади. В соответствии с маркетинговой политикой компанией предоставляются скидки до 50 % при аренде помещений площадью более 1000 кв. м. В связи с этим предприниматель имела право на скидку за аренду помещения площадью более 1000 кв. м. Из содержания других договоров аренды, принятых налоговым органом в качестве идентичных (однородных), следует, что арендуемые площади составляли менее 1000 кв. м.

При таких обстоятельствах суды пришли к верному выводу о невозможности признания обоснованным расчета налогооблагаемого дохода компании, произведенного налоговым органом, и правомерно удовлетворили заявленные требования о признании незаконным и подлежащим отмене решения инспекции в части доначисления налога по УСН.

Следует также подчеркнуть, что цены всех сделок, включая и арендные, подлежат объективной оценке исходя из фактических обстоятельств. В постановлении ФАС Московского округа от 13.09.10 № КА-А40/10127-10 по делу № А40-52525/09-80-276 определено следующее.

Цель оценки — рассчитать рыночную стоимость аренды единого объекта недвижимости, учитывая условия договоров аренды между компанией как арендодателем и ООО и ЗАО как арендаторами.

Между тем оценщиком не были учтены условия договоров между компанией и арендаторами, в соответствии с которыми сдается в аренду полностью все здание торгового центра. Фактически оценка арендной ставки произведена для арендатора, который сдает в субаренду готовые торговые помещения комплекса, а не для арендодателя (компании), между тем компания не сдавала в аренду отдельные торговые помещения комплекса.

Как следует из показаний свидетеля-оценщика, минимальные арендные ставки — это ставки для больших площадей и "якорных" арендаторов (один арендатор, которому сдается основная часть здания либо здание в целом).

Судами установлено следующее: привлеченным налоговым органом оценщиком не учтено, что поскольку в рассматриваемом споре полностью весь объект оценки сдается одному арендатору, применяются минимальные арендные ставки. Оценщиком применены ставки и корректирующие коэффициенты для отдельных торговых помещений, на которые устанавливаются более высокие ставки, что привело к завышенным итоговым показателям, не применимым в рассматриваемом случае.

Таким образом, для всех без исключения хозяйственных операций, включая и договоры аренды и субаренды, необходимо наличие вполне конкретной деловой цели, причем не направленной на уменьшение налогов (ст. 54.1 НК РФ) ■

#### Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [принята Государственной Думой 16 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изм. и доп.] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс] / Компания "Гарант".