

УДК 657.6

АУДИТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НДС ПРИ СДАЧЕ В АРЕНДУ ОБЪЕКТОВ НЕДВИЖИМОСТИ САНАТОРНО-КУРОРТНЫМИ УЧРЕЖДЕНИЯМИ

Хачатурова Д.В.

*Сочинский государственный университет туризма и курортного дела,
Сочи, e-mail: audit@iai-audit.ru*

Проведен анализ арендных отношений, возникающих у санаторно-курортного учреждения, в случае, если оно выступает арендатором (арендодателем) нежилых помещений. Представлены основные аспекты налогообложения налогом на добавленную стоимость операций по передаче в аренду нежилых помещений санаторно-курортным учреждением. Сдача имущества в аренду – это облагаемая НДС операция, имеющая ряд особенностей, в связи с чем даны рекомендации по проверке правильности формирования налоговой базы по НДС, в случае, если на санаторно-курортное учреждение распространяются обязанности налогового агента, с учетом разъяснений налоговых органов и арбитражной практики. Отражены особенности заполнения налоговой декларации налоговыми агентами по НДС.

Ключевые слова: аренда, санаторно-курортное учреждение, налог на добавленную стоимость, аудит

AUDIT OF CALCULATIONS WITH THE BUDGET UNDER THE VAT AT TENANCY OF OBJECTS OF REAL ESTATE BY SANATORIUM ORGANIZATIONS

Khachaturova D.V.

Sochi state university of tourism and resort business, Sochi, e-mail: audit@iai – audit.ru

The analysis of the rent relations arising at sanatorium establishment in case it acts as the tenant (lessor) of uninhabited premises is carried out. The basic aspects of the taxation by the tax to the added cost of operations on transfer to rent of uninhabited premises by sanatorium establishment are presented. Property delivery in rent is the operation assessed with the VAT having a number of features in this connection recommendations about check of correctness of formation of tax base about the VAT in case on sanatorium establishment duties of the tax agent, taking into account explanations of tax departments and arbitration practice extend are made. Features of filling of the tax declaration by tax agents under the VAT are reflected.

Keywords: rent, sanatorium organization, the value-added tax, audit

На основании п. 2 ст. 11 «Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе» Налогового кодекса РФ учреждение признается организацией. Таким образом, санаторно-курортное учреждение может являться плательщиком следующих основных налогов: налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость (НДС), налога на имущество организаций и других федеральных, региональных и местных налогов.

Налог на добавленную стоимость является самым сложным с точки зрения налогового администрирования, порядка исчисления и налогового учета. В составе доходов бюджета он играет определяющую роль. Практика аудиторских проверок показывает, что различные ошибки в его исчислении можно встретить практически в каждой организации. В значительной степени данные ошибки обусловлены часто меняющимся законодательством РФ о налогах и сборах, противоречиями некоторых положений нормативных актов.

Проведенный анализ поступивших жалоб налогоплательщиков в 2010 г. по видам налогов показал, что наибольшая доля приходится на жалобы по налогу на добавленную стоимость (56%).

Аудит расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость осуществляется путем проведения аудиторских процедур по следующим направлениям:

- оценка состояния синтетического и аналитического учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость;
- проверка правильности формирования налоговой базы;
- проверка правильности применения налоговых льгот;
- проверка правильности применения налоговых вычетов;
- проверка правильности отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- проверка соблюдения проверяемой организацией действующего налогового законодательства;
- проверка полноты и своевременности уплаты налога на добавленную стоимость в бюджет.

Отдельные вопросы учета налога на добавленную стоимость при осуществлении предпринимательской деятельности учреждениями в должной степени не урегулированы положениями Налогового кодекса РФ, противоречия и неясности актов законода-

тельства о налогах и сборах разъясняются в нормативно-правовых актах, принятых в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Например, в случае, когда на санаторно-курортное учреждение распространяются обязанности налогового агента по НДС.

Статьей 24 части первой Налогового кодекса Российской Федерации установлено, что налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговые агенты обязаны (п. 3 ст. 24 НК РФ):

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;

2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Предоставление на территории РФ органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду имущества является наиболее часто встречающимся случаем, предусматривающим обязанность санаторно-курортного учреждения (налогового агента) по исчислению и удержанию налога на добавленную стоимость.

При проведении в санаторно-курортном учреждении налогового аудита необходимо помнить, что сдача имущества в аренду – это облагаемая НДС операция, имеющая ряд особенностей.

Разъяснение чиновников (например, Письмо ФНС России от 04.02.2010 № ШС-22-3/86@) по поводу исчисления НДС при предоставлении в аренду недвижимости носят общий характер. В официальных разъяснениях нет ответа на вопрос: у кого возникает обязанность по исчислению НДС при аренде госсобственности. Поэтому на наш взгляд аудиторы целесообразно воспользоваться рекомендациями, приведенными ниже.

Согласно ст. 6 Бюджетного кодекса РФ получателями бюджетных средств являются соответственно орган государственной власти (государственный орган), орган управления государственным внебюджетным фондом, орган местного самоуправления, орган местной администрации, находящееся в ведении главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств бюджетного учреждения, имеющие право на принятие и (или) исполнение бюджетных обязательств за счет средств соответствующего бюджета, если иное не установлено Бюджетным кодексом РФ.

Бюджетным учреждением признается государственное (муниципальное) учреждение, финансовое обеспечение выполнения функций которого, в том числе по оказанию государственных (муниципальных) услуг физическим и юридическим лицам в соответствии с государственным (муниципальным) заданием, осуществляется за счет средств соответствующего бюджета на основе бюджетной сметы.

Объектом налогообложения НДС признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ при предоставлении на территории Российской Федерации органами государственной власти и управления и органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом налога. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества. Эти лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога. Таким образом, данная норма Налогового кодекса не содержит каких-либо исключений для бюджетных организаций.

Следовательно, на бюджетную организацию в случае аренды нежилых помещений (например, у Департамента муниципаль-

ного имущества и земельных отношений администрации муниципального образования) распространяются обязанности налогового агента по НДС с арендной платы за арендуемые ею помещения.

Учреждение должно исчислять и уплачивать с этих сумм НДС, но при этом следует помнить, что НДС в такой ситуации не уплачивается в бюджет за счет собственных средств организации-арендатора, а удерживается из средств, подлежащих перечислению арендодателю на основании пп. 1 п. 3 ст. 24, п. 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ.

В соответствии с пунктом 4 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации при удержании налога налоговыми агентами в соответствии с пунктами 1–3 статьи 161 НК РФ налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки, предусмотренной пунктом 2 или пунктом 3 настоящей статьи, к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки, то есть исчисление налога производится по расчетной ставке (10/110, 18/118). В остальных случаях исчисление и удержание налога на добавленную стоимость производится налоговыми агентами по ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 3 статьи 164 НК РФ.

В ходе аудиторской проверки правильности формирования налоговой базы необходимо уделить особое внимание тому, каким образом в договорах на реализацию товаров (работ, услуг), а также в договорах аренды установлена цена реализации (арендная плата) – включает она налог на добавленную стоимость или нет.

Обязательным этапом аудита является проверка правильности заполнения налоговым агентом раздела 2 «Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по данным налогового агента» налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость. При этом необходимо руководствоваться Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 07.11.2006 г. № 136н «Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость и порядка ее заполнения».

В ходе проверки необходимо учитывать следующее:

– раздел 2 декларации должен заполняться налоговым агентом отдельно по каждому арендодателю (органу государственной власти и управления и органу местного самоуправления, предоставляющему в аренду федеральное имущество, имущество субъектов Российской Федерации и муниципальное имущество).

Санаторно-курортное учреждение здравоохранения, в распоряжении которых на-

ходятся свободные площади, могут сдавать их в аренду (например, коммерческим организациям). Аудитору следует помнить, что согласно нормам федерального законодательства сдачу помещений можно производить не для любых целей.

В частности, установлен запрет на заключение договоров аренды детскими, учебными, лечебно-профилактическими учреждениями, учреждениями культуры и физкультурно-оздоровительными и спортивными учреждениями с организациями, осуществляющими розничную продажу:

– алкогольной продукции. Данный запрет следует из ст. 2 Федерального закона от 07.03.2005 № 11-ФЗ «Об ограничениях розничной продажи и потребления (распития) пива и напитков, изготавливаемых на его основе» и ст. 16 Федерального закона от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции»;

– табака. Запрет налагается в соответствии с п. 5 ст. 3 Федерального закона от 10.07.2001 № 87-ФЗ «Об ограничении курения табака».

Кроме того, распространяется запрет на сдачу в аренду помещений для организаций, занимающихся распространением рекламы:

– алкогольной продукции (пп. 6 п. 2 ст. 21 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе» (далее – Федеральный закон № 38-ФЗ));

– пива и напитков, изготавливаемых на его основе (пп. 6 п. 2 ст. 22 Федерального закона № 38-ФЗ);

– табака, табачных изделий и курительных принадлежностей (пп. 6 п. 2 ст. 23 Федерального закона № 38-ФЗ);

– деятельности политических партий, их структурных подразделений, общественно-политических и религиозных движений и организаций (объединений) (п. 5 ст. 9 Федерального закона от 11.07.2001 № 95-ФЗ «О политических партиях»).

Обнаружение в ходе аудита данных фактов влечет признание договора аренды недействительным.

Санаторно-курортные учреждения вправе направлять доходы от сдачи в аренду имущества, переданного им в оперативное управление, на содержание и развитие их материально-технической базы сверх бюджетных ассигнований, предусмотренных ведомственной структурой расходов федерального бюджета на основании пп. 1 п. 11 ст. 5 Федерального закона № 63-ФЗ.

При этом следует иметь в виду, что бюджетные учреждения не являются собствен-

никами имущества, которое числится у них на балансе. Оно получено ими на праве оперативного управления, а значит – они могут распоряжаться им только с согласия собственника.

Учреждение, за которым имущество закреплено на праве оперативного управления, владеет, пользуется и распоряжается этим имуществом в пределах, установленных законом, в соответствии с целями сво-

ей деятельности, заданиями собственника этого имущества и его назначением (ст. 296 Гражданского кодекса РФ).

Бюджетные учреждения образования сдают имущество в аренду только с согласия его собственника, которым являются Росимущество (федеральный орган исполнительной власти) и его территориальные органы. В договоре предоставления имущества в аренду участвуют три стороны:



При проведении аудиторской проверки необходимо учитывать, что если арендодателем является балансодержатель имущества, который не относится к органам государственной власти и управления или органам местного самоуправления, то обязанностей налогового агента у арендатора не возникает. В данном случае сумма арендной платы, включая НДС, перечисляется в соответствии с условиями договора аренды арендодателю-балансодержателю, который самостоятельно уплачивает НДС в бюджет.

В ходе аудиторской проверки правильности формирования налоговой базы необходимо уделить особое внимание тому, каким образом в договорах на реализацию товаров (работ, услуг), а также в договорах аренды установлена цена реализации (арендная плата) – включает она налог на добавленную стоимость или нет.

Оказание услуг по предоставлению в аренду недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, признается объектом обложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ).

В трехстороннем договоре аренды (орган власти – учреждение здравоохранения – коммерческая фирма) арендодателем выступает собственник передаваемого в аренду имущества – орган государственной власти (местного самоуправления), который на основании п. 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ не является плательщиком НДС.

В этом случае налог с суммы арендной платы исчисляет и уплачивает в бюджет налоговый агент, то есть арендатор государственного (муниципального) имущества (коммерческая фирма).

В двустороннем договоре в роли арендодателя выступает учреждение здравоохранения, которое не может воспользоваться льготой, установленной п. 3 ст. 161 Налогового кодекса РФ, так как она предусмотрена только для органов власти. Поэтому, получив на свой лицевой счет доходы в виде арендной платы с учетом налога, учреждение, как налогоплательщик, обязано уплатить налог в бюджет, не перекладывая эту обязанность на арендатора (коммерческую фирму), который в данной ситуации не является налоговым агентом.

Оказание услуг по предоставлению в аренду недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, признается объектом обложения НДС.

При этом арендная плата может состоять:
– из основной (постоянной) части – в виде стоимости переданной в аренду площади;

– из дополнительной (переменной) части – в виде компенсационной выплаты, являющейся возмещением затрат арендодателя по содержанию предоставляемых в аренду помещений (например, платежи за коммунальное обслуживание, пользование связью, охрану, уборку) переданных в аренду помещений.

Аудитору необходимо удостовериться, что в налоговую базу в целях исчисления НДС включаются обе составляющие арендной платы, что подтверждается выводами арбитражных судов:

1. Несмотря на то, что согласно договору аренды стоимость коммунальных услуг в состав арендной платы не включена, без обеспечения нежилых помещений электро-

энергией, водой, теплоэнергией, другими видами коммунального обслуживания арендатор не мог бы реализовать право пользования арендуемыми помещениями, необходимыми ему для осуществления своей деятельности. Это указывает на то, что коммунальное обслуживание неразрывно связано с предоставлением услуг по аренде (вне зависимости от установленного сторонами порядка расчетов за аренду и коммунальные платежи) (Постановление Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 № 12664/08).

2. Постоянная составляющая арендной платы – это фиксированная плата за пользование арендуемыми площадями. Переменная составляющая включает стоимость электроэнергии, газа, водопотребления, телефонной связи и иных коммунальных услуг, потребленных арендатором. При таких условиях обеспечение помещений электроэнергией и другими видами коммунального обслуживания – это составляющая права временного владения и пользования арендуемыми помещениями (Постановление Президиума ВАС РФ от 10.03.2009 № 6219/08).

3. Реальное использование объекта аренды по назначению без потребления энергии не представляется возможным, поэтому расходы арендатора на ее потребление в облагаемой НДС деятельности являются составляющей арендной платы. Таким образом, при исчислении налогов постоянная и переменная части арендной платы должны учитываться взаимосвязанно (Определение ВАС РФ от 22.05.2008 № 4855/08).

Другие словами, по мнению финансовых органов, стоимость арендной платы, как и возмещение коммунальных платежей, связаны с облагаемыми налогом операциями, поэтому исчислять НДС с постоянной и переменной составляющих обязан именно арендодатель. При этом дает право арендодателю (санаторно-курортному учреждению) применить налоговые вычеты в отношении сумм налога, предъявленных ресурсоснабжающими организациями по оказанным коммунальным услугам (включая услуги связи, услуги по охране, уборке).

В данном случае учреждение-арендодатель обязано составить для себя и для арендатора счет-фактуру, который дает последнему право на налоговый вычет.

Санаторно-курортное учреждение, как арендодатель, должно составить счет-фактуру не позднее пяти дней со дня оказания услуги. Этой датой при аренде обычно считается последний день месяца, по истечении которого стороны производят расчеты. В счете-фактуре, вне зависимости от даты расчетов, указывается единая

стоимость услуги, состоящая из постоянной и переменной величин. В этих целях учреждение-арендодатель может заполнить в счете-фактуре либо одну строку с общей суммой арендной платы, либо две строки с указанием отдельно постоянной и переменной составляющих.

Согласно п. 1 ст. 169 Налогового кодекса РФ счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном гл. 21 Налогового кодекса РФ.

В официальных разъяснениях налоговые органы напоминают об обязанности налогоплательщика оформлять все хозяйственные операции первичными учетными документами. Они служат исходными документами, на основании которых ведется учет, и могут приниматься бухгалтером к исполнению, только если содержат обязательные реквизиты. Поэтому аудиторю необходимо удостовериться, что при оказании услуг по аренде недвижимости показатели, отражаемые в счете-фактуре, соответствуют показателям, указанным в первичном учетном документе.

Таким образом, счет-фактура должен соответствовать условиям договора аренды и сведениям из акта приема-передачи работ (услуг), расчетам коммунальных платежей, составленным арендодателем исходя из занимаемых арендатором площадей на основании счетов водо-, энергоснабжающих предприятий, выставленных арендодателю и отражающих оказание соответствующих услуг.

В случае, если договором аренды предусмотрена стоимость переданной в аренду площади (то есть постоянная составляющая арендной платы), а платежи за коммунальное обслуживание (включая связь, охрану и уборку) предоставленных в аренду помещений не являются переменной частью арендной платы, они взимаются арендодателем с арендатора на основании:

– отдельного договора на возмещение затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений;

– договора аренды – как платежи, являющиеся возмещением затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений.

Налоговые органы отмечают, что компенсационные выплаты, являющиеся возмещением затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений, не учитываются арендодателем при определении налоговой базы по НДС и соответственно счет-фактуру арендодатель арендатору на сумму указанных платежей не составляет.

Практика показывает, что часто арендодатель, помимо предоставления арендатору помещения в пользование, оказывает так называемые дополнительные услуги по обслуживанию данного помещения (например, уборка) или эксплуатационные услуги. Подобный сервис может предоставляться на основании договора аренды и отдельного договора, при этом исчисление арендодателем НДС, составление счетов-фактур и применение арендатором налоговых вычетов производятся в отношении каждого вида таких дополнительных услуг.

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая от 31.07.98 №146-ФЗ (ред. от 21.04.2011).
2. Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по НДС, утв. Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 №914.

3. Морозова. Ж.А. Налоговый аудит: практическое руководство. – М.: ООО ИИА «Статус-Кво 97», 2007.

4. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. – М.: ИНФРА-М, 2002.

5. Каширина М.П. Налоговый аудит – новое направление аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. – 2009. – № 8.

6. Кисилевич. Т.И. Налоговый аудит в строительстве: учеб. пособие / Т.И. Кисилевич, Е.Н. Хачемизова. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 208 с.

7. Официальный сайт Министерства Финансов Российской Федерации www.minfin.ru.

8. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России www.nalog.ru.

Рецензент –

Савин К.Н., д.э.н., профессор кафедры «Экономический анализ и качество» ГОУ ВПО «Тамбовский государственный технический университет», г. Тамбов.

Работа поступила в редакцию 22.11.2011.