Общая теория

Согласно п. 3 ст. 161 НК РФ при предоставлении на территории РФ органами государственной власти и управления, органами местного самоуправления, органами публичной власти федеральной территории "Сириус" в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества, имущества, находящегося в собственности федеральной территории "Сириус", налоговая база **определяется налоговыми агентами** как сумма арендной платы с учетом НДС. Налоговыми агентами признаются арендаторы указанного имущества (за исключением физических лиц, не являющихся ИП). Они обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога.

Налоговый агент определяет налоговую базу отдельно по каждому арендованному объекту имущества.

По общему правилу сумма арендной платы, указанная в договоре с органом государственной власти или местного самоуправления, должна включать сумму НДС (см. письма Минфина России от 14.02.2022 N 03-07-11/9992, от 15.02.2018 N 03-07-14/9228, УМНС РФ по г. Москве от 18.01.2005 N 19-11/3153, от 08.08.2003 N 21-09/43618). В п. 4 ст. 173 НК РФ установлено, что при реализации указанных в ст. 161 НК РФ товаров (работ, услуг) сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме налоговыми агентами, указанными в ст. 161 НК РФ. Поэтому если сумма арендной платы в договоре установлена без НДС, то арендатор обязан исчислить НДС сверх арендных платежей и уплатить налог в бюджет за счет собственных средств (см. постановления Президиума ВАС РФ от 13.01.2011 N 10067/10, АС Центрального округа от 07.02.2019 N Ф10-6378/18, ФАС Центрального округа от 03.04.2013 N Ф10-773/13, от 25.12.2009 N Ф10-5673/09, АС Северо-Западного округа от 13.10.2016 N Ф07-8727/16, ФАС Уральского округа от 25.02.2010 N Ф09-832/10-С2, от 11.05.2010 N Ф09-3355/10-С2, ФАС Западно-Сибирского округа от 08.11.2005 N Ф04-7155/2005(15712-А75-11), от 02.06.2009 N А52-4627/2008 и др.).

В отношении услуг по предоставлению в аренду государственного (муниципального) имущества, переданного организации в **оперативное управление**, особенностей по исчислению и уплате НДС не предусмотрено. Поэтому при оказании организацией, в том числе бюджетным учреждением, услуг по предоставлению в аренду государственного (муниципального) имущества, переданного ей в оперативное управление, налогоплательщиком НДС является эта организация - арендодатель имущества (см. письма Минфина России от 11.07.2017 N 03-07-11/43774, от 07.07.2016 N 03-07-14/39827, от 11.04.2013 N 03-07-07/12128).

Однако в этом вопросе существует масса нюансов, которые возникают из-за различных статусов организаций, которые сдают имущество в аренду. В общем виде порядок уплаты НДС при аренде у организаций госсектора представим в таблице:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Организация государственного сектора - сторона договора аренды | Порядок налогообложения | Основания |
| Бюджетное учреждение | Арендодатель - учреждение исчисляет и уплачивает НДС в общеустановленном порядке. Если платежи за коммунальные и эксплуатационные услуги не входят в арендную плату, а представляют собой компенсацию затрат арендодателя, то они не учитываются при формировании налоговой базы по НДС | пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, письма Минфина России от 07.07.2016 N 03-07-14/39827, от 26.05.2016 N 03-07-11/30226, от 23.07.2012 N 03-07-15/87, от 30.05.2012 N 03-07-11/158, от 10.05.2012 N 03-07-11/140, от 11.03.2012 N 03-07-11/66, ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@ |
| Автономное учреждение |
| Казенное учреждение | НДС не исчисляется и не уплачивается, так как операции по передаче казенными учреждениями имущества в аренду не признаются объектом обложения НДС | пп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ, письма Минфина России от 12.04.2021 N 03-07-11/26931, от 11.07.2017 N 03-07-11/43774, от 26.01.2016 N 03-07-11/2939, от 02.10.2015 N 03-07-11/56570, от 19.09.2014 N 03-07-14/46917, ФНС России от 14.12.2017 N СД-4-3/25449@ |
| Орган местного самоуправления | В ситуации, когда орган местного самоуправления участвует в договоре от своего имени и передает в аренду, закрепленное за ним на праве оперативного управления, НДС не исчисляется и не уплачивается.Операции по передаче казенными учреждениями имущества, закрепленного за ними **на праве оперативного управления**, в аренду не признаются объектом обложения НДС | пп. 4.1 п. 2 ст. 146 НК РФ, письма Минфина России от 12.04.2021 N 03-07-11/26931, ФНС России от 14.12.2017 N СД-4-3/25449@, от 16.02.2015 N ГД-4-3/2256@ Ранее Минфин России придерживался позиции, что и при предоставлении в аренду **муниципального имущества** органами местного самоуправления, являющимися казенными учреждениями, арендаторы указанного имущества уплачивать НДС в бюджет не должны (см. письма от 26.01.2016 N 03-07-11/2939, от 10.04.2015 N 03-07-15/20611, от 29.12.2014 N 03-07-11/68338. Это позиция была поддержана в письме ФНС России от 05.10.2017 N СД-3-3/6555@) |
| Арендатор исчисляет, удерживает из доходов, уплачиваемых учреждению, и перечисляет в бюджет НДС\*(1) |
| Орган власти | Арендатор исчисляет, удерживает из доходов, уплачиваемых учреждению, и перечисляет в бюджет НДС\*(1) | п. 3 ст. 161 НК РФ, письма Федерального казначейства от 28.12.2012 N 42-7.4-05/8.0-748; ФНС России от 16.02.2015 N ГД-4-3/2256@; Минфина России от 31.08.2018 N 03-07-14/62306, от 04.04.2016 N 03-07-14/18864 |

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Арендатор может быть освобожден от обязанности по уплате НДС в соответствии с положениями налогового законодательства (например, в связи с применением УСН или в порядке, предусмотренном ст. 145 НК РФ). Все приведенные выше обстоятельства не освобождают арендатора от обязанности по исчислению, удержанию и перечислению суммы НДС.

Налог всегда уплачивается в налоговый орган по месту учета головной организации, независимо от того, где находится само арендованное имущество (письмо Минфина России от 26.11.2010 N 03-07-11/448).

Например, организация, зарегистрированная в г. Москве, открывает филиал в г. Владивостоке и арендует там помещение по договору, заключенному с органом местного самоуправления. Организация в этом случае признается налоговым агентом по НДС. При этом суммы НДС, удержанные при выплате арендной платы, подлежат уплате в бюджет в г. Москве (по реквизитам той налоговой инспекции, в которой состоит на учете головная организация).

Обязанности налогового агента возникают и в том случае, когда арендная плата вносится полностью или частично в неденежной форме, например выполнением ремонтных работ.

Соответствующие разъяснения даны в письмах Минфина от 04.02.2020 N 03-07-11/6694 и от 16.04.2008 N 03-07-11/147 (см. также Постановление АС Волго-Вятского округа от 28.07.2015 N Ф01-2790/2015 по делу N А29-9801/2014).

При оказании услуг по предоставлению в субаренду федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества организациями, которые арендуют такое имущество у органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления, уплату в бюджет НДС должны осуществлять данные организации (см. письмо Минфина России от 31.08.2018 N 03-07-14/62306).

Обратите внимание. В соответствии с пп. 17 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) НДС платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами. На основании п. 1 ст. 1 ЗК РФ земля признается природным ресурсом. Таким образом, арендные платежи за право пользования такими земельными участками от НДС освобождены (письма Минфина России от 04.03.2016 N 03-07-07/12728, от 12.02.2016 N 03-07-11/7487). Тем не менее у налогового агента сохраняется обязанность отразить операцию по аренде земельного участка в декларации по НДС (п. 5 ст. 174 НК РФ).

Как рассчитать НДС при аренде госимущества

Налоговую базу по НДС при аренде госимущества определяют как сумму арендной платы с учетом налога отдельно по каждому объекту (п. 3 ст. 161 НК РФ).

Момент возникновения налоговой базы - дата перечисления арендной платы полностью или частично (письмо Минфина России от 23.06.2016 N 03-07-11/36500).

Если по договору арендная плата включает НДС, то сумму налога определяют расчетным методом: сумму арендной платы с учетом НДС умножают на 20/120 (п. 4 ст. 164 НК РФ).

Арендную плату следует перечислить в размере, который предусмотрен договором, не удерживая из нее НДС. То есть налог перечисляют в бюджет за счет своих средств.

Сумму НДС, подлежащую удержанию, рассчитывают по формуле:

Сумма арендной платы (с учетом НДС) х 20%: 120% = Сумма НДС, подлежащая удержанию

Налоговыми агентами будут и спецрежимники, включая плательщиков ПСН (п. 4 ст. 346.1, п. 5 ст. 346.11, п. 11 ст. 346.43 НК РФ).

Вам необходимо сдать налоговую декларацию по НДС за отчетный квартал не позднее 25-го числа следующего месяца

Можно ли заявить вычет НДС

Сумму НДС, удержанную из денег, перечисляемых арендодателю, налоговый агент при может принять к вычету. Это возможно при следующих условиях:

- налоговый агент является плательщиком НДС;

- имущество арендовано для ведения производственной деятельности или других операций, облагаемых НДС;

- сумма налога удержана из денег, выплаченных арендодателю, и перечислена в бюджет.

Принять к вычету НДС арендаторы (покупатели) госимущества могут в том квартале, в котором он был перечислен в бюджет. Смотрите пример.

**Обратите внимание!** Если арендная плата не включает НДС, то сначала сумму арендной платы увеличивают на НДС по ставке 20%, а затем полученный результат умножают на 20/120 (п. 3 ст. 161, п. 3, 4 ст. 164 НК РФ).

**Пример.** Вычет НДС арендаторами госимущества

ООО "Актив" арендует офисное помещение у комитета по управлению государственным имуществом. Ежемесячная арендная плата установлена в размере 10 000 руб. без учета НДС. Таким образом, арендная плата с учетом НДС составляет 12 000 руб. (10 000 руб. + 10 000 руб. х 20%) в месяц. Платежи производятся ежемесячно. Каждый месяц, перечисляя комитету арендную плату, бухгалтер "Актива" должен удержать из этой суммы НДС. Сумма удержанного налога составит

12 000 руб. х 20% : 120% = 1800 руб.

Бухгалтер "Актива" должен делать такие проводки:

Дебет 26 Кредит 60

- 10 000 руб. - отражена стоимость аренды (без учета НДС);

Дебет 19 Кредит 60

- 2000 руб. - учтен НДС по арендной плате;

Дебет 60 Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 2000 руб. - удержан НДС с суммы арендной платы;

Дебет 60 Кредит 51

- 10 000 руб. (12 000 - 2000) - перечислены деньги арендодателю за минусом удержанной суммы налога.

Не позднее 28-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим кварталом, бухгалтер "Актива" запишет:

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 51

- 2000 руб. - удержанный НДС перечислен в бюджет;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 2000 руб. - фактически уплаченный налоговым агентом НДС принят к вычету.

Как платить НДС в случае внесения арендной платы авансом

Иногда договор предусматривает, что арендатор должен перечислить арендную плату авансом сразу за несколько месяцев. В этом случае принять НДС к вычету можно только в той сумме, которая относится к арендной плате за прошедший налоговый период.

**Пример.** Арендная плата за госимущество перечислена авансом за несколько месяцев

ООО "Актив" арендовало помещение у комитета по управлению государственным имуществом. Ежемесячная арендная плата - 24 000 руб. Согласно договору "Актив" в июне перечисляет арендную плату за три месяца вперед (июль-сентябрь) - 72 000 руб. (24 000 руб. х 3). Из этой суммы "Актив" как налоговый агент должен удержать сумму НДС и перечислить ее в бюджет равными долями в июле, августе и сентябре. В нашем примере эта сумма составляет

72 000 руб. х 20% : 120% = 12 000 руб.

Бухгалтер "Актива" сделает такие проводки:

Дебет 60 субсчет "Авансы выданные" Кредит 68 субсчет "Расчеты по НДС"

- 12 000 руб. - удержан НДС из суммы, причитающейся арендодателю, - комитету по управлению имуществом;

Дебет 60 субсчет "Авансы выданные" Кредит 51

- 60 000 руб. (72 000 - 12 000) - перечислены деньги арендодателю за минусом удержанной суммы налога.

Ежемесячно (с июля по сентябрь) бухгалтер "Актива" будет писать:

Дебет 26 Кредит 60 субсчет "Расчеты с поставщиками"

- 20 000 руб. (60 000 руб. : 3 мес.) - сумма арендной платы, относящаяся к отчетному месяцу, списана на себестоимость;

Дебет 19 Кредит 60 субсчет "Расчеты с поставщиками"

- 4000 руб. (12 000 руб. : 3 мес.) - учтен НДС по арендной плате;

Дебет 60 субсчет "Расчеты с поставщиками" Кредит 60 субсчет "Авансы выданные"

- 24 000 руб. (20 000 + 4000) - зачтена часть ранее выданного аванса;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 51

- 4000 руб. - перечислена в бюджет удержанная сумма НДС;

Дебет 68 субсчет "Расчеты по НДС" Кредит 19

- 4000 руб. - НДС в части услуг по аренде, относящихся к отчетному месяцу, принят к вычету.

Пример заполнения декларации по НДС налоговыми агентами

https://www.klerk.ru/buh/articles/519574/