**По вопросу:** Как рассчитать долю НДС, которую мы можем возместить по коммунальным платежам, на сдаваемые в аренду сторонним организациям помещения?

**Сообщаем,** что арендодатель при заключении договора аренды может предусмотреть обязанность арендатора по возмещению арендодателю расходов по оплате коммунальных услуг. Необходимость начислить НДС со стоимости компенсируемых «коммунальных платежей» зависит от условий договора аренды. Арендная плата может состоять из основной (постоянной) и дополнительной (переменной) частей. Основная часть соответствует стоимости определенного договором количества переданной в аренду площади, а переменная является возмещением затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений (коммунальное обслуживание). НК РФ не урегулирован порядок налогообложения НДС компенсации за коммунальные услуги, которую собственник жилых помещений (общежития) получает от занимающих указанные помещения. Существует несколько вариантов уплаты и учета НДС по коммунальным услугам у арендодателя.»

Для поиска информации по Вашему запросу, мы использовали в строке «быстрый поиск» следующие слова:

**«арендатор возмещение расходов по оплате коммунальных услуг»**

**«НДС компенсации за коммунальные услуги арендатору»**

**«НДС компенсации за коммунальные услуги арендатору»**

Важные моменты выделены цветом. Ответ подготовлен 05.11.2015 года.

Услуга оказывается в соответствии с регламентом Линии консультаций: <http://consultantugra.ru/klientam/goryachaya-liniya/reglament-linii-konsultacij/>

***Постановление*** ***ФАС Северо-Западного округа от 19.09.2006 по делу N А52-887/2006/2***

"...В силу статьи 616 ГК РФ на арендатора (нанимателя) возлагается обязанность поддерживать имущество в исправном состоянии, в том числе оплачивать коммунальные услуги, если иное не предусмотрено законом или **договор**ом **аренды.**

Следовательно, в данном случае расходы (затраты) по оплате коммунальных платежей, в том числе расходы по технической эксплуатации инженерных сетей здания, расходы на электро-, тепло-, водоснабжение, канализацию и содержание вспомогательных помещений, расходы на охрану и иные расходы, несет арендатор.

Возмещение расходов по содержанию переданного в аренду имущества, полученное от арендатора, не является доходом арендодателя, поскольку в данном случае компенсируются приобретенные Предпринимателем услуги по содержанию сданных в аренду помещений, а не осуществляется перепродажа этих услуг арендатору.

Однако в ситуации, когда сумма коммунальных платежей и оплаты услуг связи входит в состав арендной платы, **она формируется из двух частей - величины платы за пользование арендованным помещением, которая должна быть фиксированной** (в силу пункта 3 статьи 614 ГК РФ размер арендной платы может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год**) и переменной составляющей, равной приходящейся на долю арендатора части коммунальных платежей и услуг связи, потребленных им за соответствующий расчетный период**. Эта доля должна подтверждаться первичными документами, в частности счетами арендодателя, составленными на основании аналогичных документов, выставленных арендодателю соответствующими организациями, в отношении фактически потребленных арендатором услуг..."

***{Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 11.12.2013 по делу N А40-48303/2013 {КонсультантПлюс}}***

Согласно **п. 8.2 со дня подписания акта допуска и до дня подписания акта приема-передачи помещения по краткосрочному договору Арендатор ежемесячно возмещает Арендодателю расходы (включая НДС) за потребленные коммунальные услуги (электро- и теплоэнергию, воду - основываясь на показания счетчиков Арендодателя, сброс сточных вод в канализацию, вывоз мусору и т.п.) пропорционально доле площади помещения в общей площади Центра (коммунальные расходы), за исключением видов услуг, которые рассчитываются по показаниям счетчиков, установленных Арендатором. Арендатор обязуется оплачивать коммунальные расходы в течение 5 (пяти) рабочих дней с момента получения соответствующего счета от Арендодателя. При этом, для целей расчета коммунальных расходов стороны согласовали общую площадь здания равную 6 000 кв. м.**

=====================================================================

***Решение Арбитражного суда Свердловской области от 18.02.2014 по делу N А60-29737/2013***

 Требование о взыскании задолженности по договору на возмещение коммунальных расходов по аренде пищеблока удовлетворено, поскольку услуги оказаны, обязательство по их оплате не исполнено, объем коммунальных услуг (в частности, электроэнергии), оказанных в отношении занимаемых нежилых помещений, определяется не пропорционально занимаемой площади помещений, а исходя из показаний приборов учета, установленных в указанных помещениях.

 **Доля арендатора в затратах на содержание общего имущества здания определяется исходя из отношения арендуемой площади к общей площади здания.** Следовательно, исходя из буквального толкования условий вышеназванного договора (ст. 431 ГК РФ), пропорционально занимаемой ответчиком площади нежилых помещений определяется доля ответчика в содержании общего имущества здания...

***Постановление*** ***ФАС Дальневосточного округа от 11.07.2011 N Ф03-2946/2011 по делу N А51-14582/2010***

"...В соответствии с пунктом 2 статьи 616 ГК РФ арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды.

**Пунктом 3.3 договора аренды нежилого помещения от 01.11.2009 предусмотрена обязанность арендатора по возмещению арендодателю расходов по оплате коммунальных услуг….»**

 ***{Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 26.02.2013 по делу N А46-18783/2012 {КонсультантПлюс}}***

Согласно пункту 4.1 договора аренды от 01.06.2011, размер арендной платы за пользование помещениями определен в сумме 32 917 руб. (НДС не облагается), включая вывоз бытового мусора и охрану помещений.

**Пунктами 3.3 указанных договоров аренды предусмотрено, что арендатор обязан возмещать (компенсировать) расходы арендодателю в доле, приходящейся на арендуемые помещения по оплате коммунальных услуг и электрической энергии, а также услуг телефонной связи.**

*Статья:* ***Нюансы исчисления НДС при компенсации убытка и возмещении расходов в рамках договора аренды*** *(Иванов М., Болотова С.) ("Российский налоговый курьер", 2014, N 23) {КонсультантПлюс}*

**………….Самый распространенный вид компенсации, которую арендодатель получает от арендатора, - это возмещение стоимости потребленных коммунальных услуг.**

Напомним, что **арендная плата может состоять из основной (постоянной) и дополнительной (переменной) частей. Основная часть, как правило, соответствует стоимости определенного договором количества переданной в аренду площади. А переменная является возмещением затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений (платежи за коммунальное обслуживание, включая, например, пользование связью, а также охрану, уборку).**

В этом случае базу по НДС арендодатель рассчитывает исходя из всей величины арендной платы - как постоянной, так и переменной. Такие выводы сделала ФНС России в Письме от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@ "По вопросу применения налога на добавленную стоимость при оказании услуг по предоставлению в аренду недвижимого имущества".

Ведомство опирается на позицию Президиума ВАС РФ (Постановление от 25.02.2009 N 12664/08) - независимо от того, включена ли в состав арендной платы стоимость коммунального обслуживания, последнее неразрывно связано с предоставлением услуг по аренде. Поэтому порядок расчетов между арендатором и арендодателем за названные услуги не имеет значения для целей уплаты НДС.

Минфин России также признает, что вся сумма арендной платы, как основная часть, так и дополнительная, эквивалентная сумме коммунальных платежей, является оплатой арендодателю услуги по предоставлению в аренду нежилых помещений (Письмо от 19.09.2006 N 03-06-01-04/175).

Но на практике стороны могут не включать коммунальные платежи в состав арендной платы. В этом случае арендатор компенсирует затраты арендодателя на "коммуналку" сверх арендных платежей. Получается, поставщиком коммунальных услуг для арендатора выступает не арендодатель, а напрямую обслуживающая организация. А арендодатель со стоимости таких услуг НДС не уплачивает. На это указывают и ведомства, и суды (Письма Минфина России от 31.12.2008 N 03-07-11/392 и от 26.12.2008 N 03-07-05/51, ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@, УФНС России по г. Москве от 08.06.2009 N 16-15/58069 и от 21.05.2008 N 19-11/48675, Определение ВАС РФ от 29.01.2008 N 18186/07).

**Арендодателю безопаснее не выставлять счет-фактуру**

**при получении от арендатора возмещения коммунальных расходов**

Как мы уже рассмотрели выше, получая от арендатора компенсацию коммунальных расходов, которые не включены в состав арендной платы, арендодатель не начисляет НДС. При этом ведомства отмечают, что выставлять в рассматриваемой ситуации счет-фактуру на сумму возмещения арендодателю не нужно (Письма Минфина России от 10.02.2011 N 03-03-06/1/86 и от 14.05.2008 N 03-03-06/2/51, ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@ и от 23.04.2007 N ШТ-6-03/340@). Ведь арендодатель не является продавцом таких услуг.

Большинство судов поддерживают официальную точку зрения ведомств (Постановления ФАС Западно-Сибирского от 28.01.2009 N Ф04-7965/2008(20062-А46-25), Восточно-Сибирского от 19.01.2009 N А10-1581/08-Ф02-6877/08 и Поволжского от 06.02.2008 N А55-6796/2007-53 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 07.06.2008 N 6828/08) округов).

Но есть судебные решения, в которых суды не возражают против выставления спорных счетов-фактур. В частности, ФАС Западно-Сибирского округа в Постановлении от 15.09.2009 N Ф04-5497/2009(19433-А45-29) пришел к выводу, что "выставление счетов-фактур на оплату данных услуг арендодателем арендатору (налогоплательщику) не противоречит нормам гражданского и налогового законодательства". Аналогичные доводы содержат Постановления Президиума ВАС РФ от 25.02.2009 N 12664/08 и Московского округа от 24.04.2009 N КА-А40/3091-09.

Правда, суды не уточняют, надо ли в этом случае арендодателю уплачивать НДС. Полагаем, что да. Поскольку если компания, у которой отсутствует обязанность уплачивать НДС, выставляет счет-фактуру с выделенным налогом, ей придется уплатить этот налог в бюджет (п. 5 ст. 173 НК РФ).

==========================================================================================================================================

***Изменения*** ***за последний месяц***

***КонсультантПлюс, 02.11.2015***

**ПУТЕВОДИТЕЛЬ ПО НАЛОГАМ**

**ПРАКТИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ ПО НДС**

**33.2.2.1. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И УЧЕТ У АРЕНДОДАТЕЛЯ**

По мнению финансового и налогового ведомств, операции по передаче электроэнергии, воды, газа арендодателем арендатору не относятся к операциям по реализации товаров для целей НДС, так как арендодатель не может выступать поставщиком данных товаров для арендатора, поскольку сам выступает в роли покупателя (абонента). В связи с этим объект налогообложения по НДС у арендодателя отсутствует (Письма Минфина России от 31.12.2008 N 03-07-11/392, от 26.12.2008 N 03-07-05/51, ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@, УФНС России по г. Москве от 08.06.2009 N 16-15/58069, от 21.05.2008 N 19-11/48675).

Суды также полагают, что в данном случае нет реализации (арендодатель не оказывает коммунальные услуги). Поэтому выставлять арендатору счет-фактуру на сумму потребляемых им коммунальных услуг арендодатель не должен (см., например, Определение ВАС РФ от 29.01.2008 N 18186/07).

Кроме того, арендодатель не вправе и перевыставлять счета-фактуры арендатору, так как в данном случае не является посредником между арендатором и поставщиком услуг и, следовательно, на него не распространяются положения абз. 5, 7 пп. "а" п. 7, абз. 3, 5 пп. "а" п. 11 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, п. 11 Правил ведения книги покупок, утвержденных Постановлением Правительства РФ от 26.12.2011 N 1137 (далее - Постановление N 1137).

 *Правоприменительную практику по вопросу о том, может ли применить вычет по коммунальным расходам арендатор и в каком порядке выставляется счет-фактура, см. в Энциклопедии спорных ситуаций по НДС.*

В то же время отметим, что даже если арендодатель выставит арендатору счет-фактуру, где в качестве продавца укажет себя, объекта налогообложения по НДС у него все равно не возникнет. Как указал ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 05.09.2005 N А56-30790/2004, выставление счетов-фактур при отсутствии объекта налогообложения по НДС не подразумевает под собой реализацию товаров. Дополнительно по этому вопросу см. также Постановление ФАС Поволжского округа от 12.04.2007 N А55-14832/06.

Относительно вычета "входного" НДС, предъявленного арендодателю поставщиками коммунальных услуг, чиновники разъяснили следующее.

Поскольку передача электрической и тепловой энергии, воды, газа арендодателем (абонентом) арендатору (субабоненту) не облагается НДС, сумма "входного" НДС, предъявленная коммунальными службами в части услуг, потребляемых арендатором, у арендодателя вычету не подлежит. На основании пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ арендодатель должен эту сумму налога включить в стоимость коммунальных услуг, которые потребляет арендатор (Письма Минфина России от 03.03.2006 N 03-04-15/52, УФНС России по г. Москве от 21.05.2008 N 19-11/48675, от 16.07.2007 N 19-11/067415). Такого же мнения придерживаются и некоторые арбитражные суды (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.09.2006 N А52-353/2006/2).

Что касается регистрации в книге покупок счетов-фактур, предъявленных арендодателю поставщиками услуг, то Минфин России предложил регистрировать такие счета-фактуры без учета сумм налога по коммунальным платежам, потребленным арендатором (Письмо от 06.09.2005 N 07-05-06/234). Аналогичный порядок предусмотрен в абз. 4 пп. "у" п. 6 Правил ведения книги покупок, утвержденных Постановлением N 1137.

Итак, в соответствии с позицией чиновников арендодатель при передаче коммунальных расходов арендатору:

- "входной" НДС, предъявленный коммунальными службами, принимает к вычету только в части, приходящейся на свою долю потребленных услуг;

- "входной" НДС, приходящийся на долю услуг, потребленную арендатором, включает в стоимость этих услуг;

- к возмещению арендатору предъявляет стоимость коммунальных услуг с учетом "входного" НДС.

Однако по данному вопросу в судебной практике существует и другая позиция. Так, суды указывают, что арендодатель в такой ситуации вправе применить вычет (см., например, Постановления ФАС Волго-Вятского округа от 23.11.2009 N А17-7511/2008 (оставлено в силе Определением ВАС РФ от 25.03.2010 N ВАС-3098/10), ФАС Северо-Кавказского округа от 21.12.2009 N А63-8994/2004-С4-9, ФАС Уральского округа от 11.12.2008 N Ф09-9211/08-С2).

Суть указанной позиции заключается в следующем.

Договоры на поставку электроэнергии, тепловой энергии, воды, газа заключаются между коммунальными службами и арендодателями (ст. ст. 539, 548 ГК РФ). Поэтому коммунальные службы предъявляют сумму налога и выставляют счет-фактуру покупателю, т.е. арендодателю (п. 3 ст. 168 НК РФ). У арендодателя, в свою очередь, существует обязанность по предоставлению помещений в аренду в состоянии, установленном договором и соответствующем назначению имущества, т.е. в состоянии, пригодном для эксплуатации (ст. 611 ГК РФ). А значит, с исправной системой отопления, электроснабжения, газоснабжения. Таким образом, приобретение коммунальных услуг арендодателем является необходимым условием для сдачи помещений в аренду. Следовательно, можно говорить о том, что данные услуги приобретаются для осуществления операций, облагаемых НДС, так как услуги по сдаче имущества в аренду облагаются НДС (пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ).

Поскольку арендодателем выполняются все условия, необходимые для применения налогового вычета (п. 2 ст. 171, п. 1 ст. 172 НК РФ), то всю сумму "входного" НДС, предъявленную поставщиками коммунальных услуг, он вправе принять к вычету в полном размере. Тогда к возмещению арендатору он предъявляет стоимость коммунальных услуг без учета "входного" НДС.

В том случае, если вы сочтете изложенную выше позицию аргументированной и будете принимать всю сумму "входного" НДС к вычету, то вам нужно быть готовыми отстаивать эту позицию в суде.

***ПРИМЕР***

***отражения в бухгалтерском учете арендодателя коммунальных расходов, возмещаемых арендатором отдельно от арендной платы***

***Ситуация***

***Организации "Гамма" (арендодатель****) и "Омега" (арендатор) заключили договор аренды нежилых помещений общей площадью 200 кв. м. Договором установлена ежемесячная арендная плата в размере 39 412 руб. (в том числе НДС 6012 руб.) Кроме того,* ***в договоре предусмотрена обязанность арендатора ежемесячно возмещать*** *50%* ***коммунальных расходов, понесенных арендодателем*** *(****доля расходов арендатора определяется исходя из доли арендуемой площади в общей площади здания, принадлежащего арендодателю****). Возмещение коммунальных расходов производится арендатором на основании счетов, выставляемых арендодателем, подтвержденных копиями счетов коммунальных служб.*

*4 июля организация "Гамма" получила от коммунальных служб счета и счета-фактуры на оплату коммунальных платежей в общей сумме 29 500 руб. (в том числе НДС 4500 руб.) Доля коммунальных расходов, возмещаемых арендатором, составляет 14 750 руб. (в том числе НДС 2250 руб.). Организация "Гамма", учитывая разъяснения чиновников, счет-фактуру на сумму возмещаемых арендатором коммунальных расходов не выставляет.*

*Арендная плата и часть возмещаемых коммунальных расходов поступили на расчетный счет организации "Гамма" 14 июля.*

***Решение***

*Поскольку сдача помещений в аренду является видом деятельности организации "Гамма", то в бухгалтерском учете поступления, связанные с предоставлением помещений в аренду, признаются доходами от обычных видов деятельности (**п. 5* *ПБУ 9/99). Выручка от сдачи помещений в аренду облагается НДС (**пп. 1 п. 1 ст. 146* *НК РФ).*

*Коммунальные расходы в размере 12 500 руб. ((29 500 руб. - 4500 руб.) - (14 750 руб. - 2250 руб.)), потребленные организацией "Гамма", являются расходами по обычным видам деятельности (**п. 5* *ПБУ 10/99).*

*По мнению чиновников, организация "Гамма" вправе принять к вычету сумму "входного" НДС в части коммунальных услуг, непосредственно потребляемых ею, т.е. в сумме 2250 руб. (4500 руб. x 50%).*

*Поскольку организация "Гамма" не оказывает коммунальные услуги, то сумма, полученная от арендатора в виде компенсации затрат по оплате коммунальных платежей в размере 14 750 руб., не признается выручкой и, соответственно, не облагается НДС (**пп. 1 п. 1 ст. 146* *НК РФ).*

*В связи с тем что при возмещении коммунальных расходов у организации "Гамма" экономическая выгода не уменьшается и не увеличивается, то в бухгалтерском учете не отражаются ни доходы, ни расходы (**п. 2* *ПБУ 9/99,* *п. 2* *ПБУ 10/99)* [*<3>*](#P17)*.*

*--------------------------------*

*<3> По мнению московских налоговиков, у арендодателя возникают доходы в сумме возмещаемых арендатором коммунальных услуг и расходы в сумме коммунальных платежей, перечисленных коммунальным службам (Письма УФНС России по г. Москве от 28.06.2006* *N 19-11/58877**, от 26.06.2006* *N 20-12/56637**).*

**В бухгалтерском учете организация "Гамма" сделает следующие записи.**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| *Содержание операций* | *Дебет* | *Кредит* | *Сумма, руб.* | *Первичный документ* |
| *Бухгалтерские записи на 4 июля* |
| *Отражены собственные коммунальные расходы**((29 500 - 4500) - (14 750 - 2250))* | *20**(23,**25,**26,**44)* | *60* | *12 500* | *Счета на коммунальные услуги,**Бухгалтерская справка-расчет* |
| *Отражен НДС, предъявленный коммунальными службами, в части услуг, потребленных организацией**(4500 - 2250)* | *19* | *60* | *2250* | *Счет-фактура,**Бухгалтерская справка-расчет* |
| *Принят к вычету НДС в части коммунальных услуг, потребленных организацией* | *68* | *19* | *2250* | *Счет-фактура* |
| *Отражена оплата коммунальных услуг* | *60* | *51* | *29 500* | *Выписка банка по расчетному счету* |
| *Начислена арендная плата за июнь* | *76* | *90-1* | *39 412* | *Договор аренды,**Счет на оплату,**Бухгалтерская справка-расчет* |
| *Начислен НДС на арендную плату* | *90-3* | *68* | *6012* | *Счет-фактура* |
| *Предъявлена арендатору к возмещению стоимость потребленных им коммунальных услуг* | *76* | *60* | *14 750* | *Договор аренды,**Счет за коммунальные услуги,**Бухгалтерская справка-расчет* |
| *Бухгалтерские записи на 14 июля* |
| *Отражено получение от арендатора арендной платы и компенсации стоимости потребленных им коммунальных услуг**(39 412 + 14 750)* | *51* | *76* | *54 162* | *Выписка банка по расчетному счету* |

 *Статья:* ***Коммунальные услуги в учете арендодателя*** *(Сваин Б.) ("Практическая бухгалтерия", 2015, N 6) {КонсультантПлюс}*

***"Практическая бухгалтерия", 2015, N*** 6

КОММУНАЛЬНЫЕ УСЛУГИ В УЧЕТЕ АРЕНДОДАТЕЛЯ

Некоторые арендодатели, чтобы не платить из своего кармана за коммунальные услуги, потребленные арендатором, стремятся переложить на последнего эти расходы. На практике существует несколько способов оплаты арендатором коммунальных услуг. Кто-то хочет свести к минимуму документооборот и налоговые риски. Каждый из способов имеет свои плюсы и минусы.

**Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды**. При этом Гражданский кодекс РФ не устанавливает, что она по умолчанию включает в себя все расходы, необходимые для содержания арендуемого имущества и пользования им. **Способы обеспечения арендатора коммунальными услугами закон не регламентирует. Поэтому стороны вправе самостоятельно устанавливать то, как арендатор будет оплачивать эти услуги.**

**Можно выбрать одну из следующих схем:**

- включить сумму коммунальных платежей в состав фиксированной арендной платы;

- включить сумму коммунальных расходов в состав арендной платы в качестве переменной величины;

- перевыставлять арендатору для возмещения суммы расходов на коммунальные услуги;

- заключить с арендатором агентский договор, по которому арендодатель приобретает коммунальные услуги для арендатора;

- арендатору заключить с поставщиками коммунальных услуг прямые договоры.

**Порядок налогового учета расходов на коммунальные услуги зависит от конкретного способа их оплаты, установленного сторонами арендных отношений.**

**Фиксированный платеж**

Включить стоимость коммунальных услуг в состав арендной платы - самый простой для арендодателя вариант. Вся арендная плата включается либо в доходы от реализации (если сдача в аренду является для арендодателя основным видом деятельности), либо во внереализационные доходы (если эта деятельность не является основной). Какие-либо документы, подтверждающие понесенные арендодателем коммунальные расходы, для арендатора оформлять не нужно. Это плюс.

Реализация услуг по предоставлению помещений в аренду является объектом обложения НДС (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Налоговой базой является вся сумма арендной платы (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Если арендная плата выражена в фиксированной сумме, не возникает и проблем с принятием к вычету НДС со стоимости потребленных коммунальных услуг. Арендатор платит лишь за аренду помещения, и предполагается, что арендодатель уже учел свои затраты на оплату таких услуг (электричество, тепло, вода и т.д.) в стоимости аренды. А арендодатель может принять к вычету суммы налога, предъявленного организациями ЖКХ, в полном объеме (Письмо ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@). Это бесспорный плюс.

Минусом в варианте с фиксированным арендным платежом является риск с точки зрения доходности сделки. Во-первых, тарифы на услуги ЖКХ растут. Во-вторых, уплатив фиксированную сумму, арендатор не будет утруждать себя экономией ресурсов. Кроме того, нельзя заранее знать, сколько их потребуется.

**Пример 1**. В договоре аренды установлено, что арендатор платит в месяц арендный платеж в размере 500 000 руб. (без НДС). Эта фиксированная сумма включает в себя стоимость коммунальных услуг, потребляемых арендатором. По расчетам она составляет в месяц 190 000 руб. (без НДС). Фактическая стоимость коммунальных услуг, потребленных арендатором в сентябре, составила 200 000 руб. (без НДС).

В результате в этом месяце арендодатель потеряет в доходах от сдачи имущества в аренду 10 000 руб. (200 000 - 190 000).

**Арендная плата с переменной составляющей**

Стороны могут предусмотреть форму арендной платы, которая состоит из постоянной и переменной частей. Сумма коммунальных услуг, потребленных арендатором, в зависимости от их цены и фактического количества составляет переменную часть (п. 2 ст. 614 ГК РФ). Эту сумму рассчитывают на основании документов поставщиков коммунальных услуг (счетов, актов), предоставляемых арендодателю:

- либо пропорционально занимаемой арендатором площади;

- либо в зависимости от объема услуг, потребленных арендатором, подтвержденных показаниями счетчиков, и тарифов поставщиков на коммунальные услуги.

Для оплаты арендодатель выставляет в адрес арендатора счет с приложением подтверждающих документов и расчета.

При таком способе расчетов арендодатель вправе учесть и предъявить к вычету "входной" НДС по услугам, предоставленным коммунальными службами (Письмо ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@). Это плюс. Главное, чтобы счета-фактуры за коммунальные услуги были выставлены непосредственно арендодателю и в них был выделен отдельной строкой НДС (Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 21.12.2009 N А63-8994/2004-С4-9, от 11.06.2009 N А53-18515/2008-С5-27).

**Теперь о минусах**

Минус первый. Начислять НДС нужно будет и на переменную часть арендной платы, поскольку оказание услуг по предоставлению в аренду имущества облагается НДС в общем порядке (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Арендодатель выставляет счет-фактуру на всю сумму арендной платы независимо от деления на постоянную и переменную части (п. 3 ст. 168 НК РФ). Выделять в счете-фактуре отдельной строкой суммы, которые относятся к переменной части, то есть коммунальные платежи, арендодатель не обязан (Письмо ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@).

Еще один минус - это завышение сумм дохода для целей налога на прибыль. В отношении налога на прибыль выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные услуги. Поэтому суммы арендной платы, включая ее переменную часть, арендодатель учитывает в налоговых доходах (Письмо Минфина России от 11.03.2012 N 03-11-11/72).

Однако этот минус компенсируется тем, что разрешено признать в расходах стоимость самих коммунальных услуг (Письмо УФНС России по г. Москве от 28.06.2006 N 19-11/58877). Коммунальные платежи учитываются в составе материальных расходов у той стороны, которая заключала прямые договоры с поставщиками (пп. 5 п. 1 ст. 254 НК РФ).

**Пример 2.** Стоимость коммунальных услуг, потребленных арендатором, в сентябре составила 236 000 руб., в том числе НДС - 36 000 руб. Она является переменной частью арендной платы.

Сумма НДС, которую должен заплатить арендодатель с этой части, составляет 36 000 руб. Столько же он примет к вычету. В доходах по налогу на прибыль будет учтено 200 000 руб. Столько же - в расходах.

**Возмещение сверх арендной платы**

В договоре аренды устанавливается фиксированная арендная плата. Дополнительно арендатор возмещает арендодателю расходы на коммунальные услуги по его фактическим затратам. Суммы возмещения не входят в арендную плату, а оплачиваются арендатором арендодателю сверх нее. Основанием для возмещения расходов арендатором является счет арендодателя, к которому приложены подтверждающие документы и расчеты стоимости подлежащих возмещению расходов.

По сути, сумма компенсации стоимости коммунальных услуг арендатором представляет собой транзитный платеж, который арендодатель полностью перечисляет коммунальным службам в качестве оплаты оказанных ими услуг. От арендатора такие платежи поступают к арендодателю в качестве компенсации понесенных расходов. Значит, к увеличению экономических выгод арендодателя они не приводят и в целях налогообложения прибыли не участвуют.

Есть и судебные решения, принятые с учетом такой позиции. Если договором предусмотрена оплата коммунальных расходов сверх арендной платы, то суммы возмещения, полученные от арендатора, не являются доходом арендодателя, поскольку они компенсируют расходы по содержанию и использованию сданного в аренду помещения (Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 11.02.2008 N Ф08-8206/07-3204А, Восточно-Сибирского округа от 21.03.2007 N А74-3165/06-Ф02-1481/07).

Суммы полученной компенсации не являются доходами организации и для целей бухгалтерского учета (п. 2 ПБУ 9/99 "Доходы организации", утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 N 32н).

С точки зрения НДС операции по передаче электроэнергии, воды, газа арендодателем арендатору не относятся к операциям по реализации товаров. Арендодатель не может выступать поставщиком данных товаров для арендатора, поскольку сам выступает в роли покупателя (абонента). Объект налогообложения по НДС у арендодателя отсутствует (Письма Минфина России от 31.12.2008 N 03-07-11/392, от 26.12.2008 N 03-07-05/51, ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@, УФНС России по г. Москве от 08.06.2009 N 16-15/58069).

Такую позицию поддерживают и некоторые суды, которые полагают, что в данном случае нет реализации (арендодатель не оказывает коммунальных услуг). Но они делают еще один вывод: выставлять арендатору счет-фактуру на сумму потребляемых им коммунальных услуг арендодатель не должен (Определение ВАС РФ от 29.01.2008 N 18186/07).

Кроме того, арендодатель не вправе перевыставлять счета-фактуры арендатору, так как в данном случае не является посредником между арендатором и поставщиком услуг. Даже если он это и сделает и укажет в качестве продавца себя, объекта налогообложения по НДС у него все равно не возникнет (Постановления ФАС Северо-Западного округа от 05.09.2005 N А56-30790/2004, ФАС Поволжского округа от 12.04.2007 N А55-14832/06).

Непростой вопрос и с вычетом "входного" НДС, предъявленного арендодателю поставщиками коммунальных услуг.

Передача электрической и тепловой энергии, воды, газа арендодателем арендатору не облагается НДС. Значит, сумма "входного" НДС, предъявленная коммунальными службами в части услуг, потребляемых арендатором, у арендодателя вычету не подлежит.

Эту сумму налога арендодатель должен включить в стоимость коммунальных услуг, которые потребляет арендатор (пп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ) (Письма Минфина России от 03.03.2006 N 03-04-15/52, УФНС России по г. Москве от 21.05.2008 N 19-11/48675, от 16.07.2007 N 19-11/067415; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 12.09.2006 N А52-353/2006/2).

И еще один вывод. Счета-фактуры, полученные арендодателем от поставщиков коммунальных услуг, регистрировать в книге покупок следует без учета сумм налога по коммунальным платежам, потребленным арендатором (Письмо Минфина России от 06.09.2005 N 07-05-06/234).

**Пример 3.** Стоимость коммунальных услуг по счетам коммунальных служб в сентябре составила 460 200 руб., в том числе НДС - 70 200 руб. Эту сумму арендодатель перечислил поставщикам. Из этой суммы 224 200 руб. (в т.ч. НДС - 34 200 руб.) приходятся на долю арендатора. В его адрес арендодатель выставил счет на возмещение коммунальных расходов на сумму 224 200 руб. (без выделения НДС). Эту сумму арендатор перечислил на расчетный счет арендодателя.

В учете арендодателя сделаны проводки:

Дебет 60 Кредит 51

- 460 200 руб. - оплачены коммунальные услуги за сентябрь;

Дебет 20 Кредит 60

- 200 000 руб. - учтены собственные расходы на коммунальные услуги в сентябре;

Дебет 19 Кредит 60

- 36 000 руб. - частично принят в зачет НДС по собственным коммунальным расходам;

Дебет 76 Кредит 60

- 224 200 руб. - перевыставлены коммунальные услуги арендатору (включая НДС);

Дебет 51 Кредит 76

- 224 200 руб. - получена оплата от арендатора.

**Посреднический договор**

Стороны могут включить в договор аренды условие о предоставлении посреднических услуг (п. 3 ст. 421 ГК РФ). В данном случае арендодатель будет выступать в роли посредника, то есть приобретать коммунальные услуги для арендатора, а последний обязан будет компенсировать первому стоимость таких услуг.

Посреднические договоры являются возмездными, поэтому сторонам в договоре необходимо согласовать стоимость вознаграждения (ст. ст. 991, 1006 ГК РФ).

При заключении посреднического договора доходом арендодателя будет являться лишь сумма данного вознаграждения, а не вся стоимость коммунальных услуг, уплачиваемая арендодателем в качестве посредника поставщику коммунальных услуг.

При таком варианте плюсов больше, чем минусов.

Первый - арендодатель учитывает доход только в размере агентского вознаграждения за оказываемые услуги, а не всю стоимость коммунальных услуг, уплачиваемую арендодателем в качестве посредника поставщику коммунальных услуг.

Это подтверждает и Минфин России. Если деятельность управляющей организации исходя из договорных обязательств является посреднической деятельностью по закупке коммунальных услуг, то доходом этой организации будет являться комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение (Письмо Минфина России от 27.01.2012 N 03-11-06/2/9).

Второй плюс для арендодателя в том, что при передаче коммунальных услуг не нужно начислять НДС. Передача электроэнергии, воды, газа арендатору не признается арендодателем в качестве реализации, облагаемой НДС. В этом случае он сам ничего не реализует, а выступает в качестве агента. Следовательно, арендодатель не обязан исчислять и уплачивать НДС, так как товары, приобретенные агентом для принципала, являются собственностью принципала (п. 1 ст. 996, ст. 1011 ГК РФ).

Есть и небольшой минус. Необходимо начислить НДС с агентского вознаграждения. Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе посреднических договоров определяют налоговую базу как сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений при исполнении любого из указанных договоров (п. 1 ст. 156 НК РФ). Следовательно, арендатору необходимо начислить НДС со стоимости вознаграждения (Письмо ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@).

**Пример 4**. Стоимость коммунальных услуг в сентябре составила 236 000 руб., в том числе НДС - 000 руб. Сумма вознаграждения по посредническому договору составляет 1% от стоимости потребленных коммунальных услуг, т.е. 2360 руб., в том числе НДС - руб.

Сумма НДС, которую арендодатель должен заплатить в бюджет, составляет 360 руб.

В доходы по налогу на прибыль войдет сумма 2000 руб.

Самостоятельное заключение арендатором договоров с коммунальными службами на практике применяется крайне редко. Хотя этот вариант удобен арендодателю, однако коммунальщикам это не выгодно, поскольку сопряжено с огромным документооборотом. В одном офисном центре может находиться сотня арендаторов, и получается, что со всеми нужно оформлять договоры, счета, акты и пр.

Б.Сваин

Редакция "ПБ"

Подписано в печать

29.05.2015

 ***"Налоговый кодекс Российской Федерации*** *(часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 05.10.2015) {КонсультантПлюс}*

**Статья 149. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)**

**1. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам** или организациям, аккредитованным в Российской Федерации.

Положения [абзаца первого](#P3) настоящего пункта применяются в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан Российской Федерации и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации. Перечень иностранных государств, в отношении граждан и (или) организаций которых применяются нормы настоящего пункта, определяется федеральным органом исполнительной власти в сфере международных отношений совместно с Министерством финансов Российской Федерации.

**2. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:**

1) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации……

8) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации);

9) почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

**10) услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности……**

 *{Вопрос:* ***Вправе ли организация применить освобождение от НДС услуг при предоставлении в пользование койко-мест в общежитии?*** *(Консультация эксперта, 2015) {КонсультантПлюс}}*

**Вопрос: Вправе ли организация применить освобождение от НДС услуг при предоставлении в пользование койко-мест в общежитии?**

**Ответ: Услуги по предоставлению койко-мест в общежитии не освобождаются от уплаты НДС на основании** **пп. 10 п. 2 ст. 149** **Налогового кодекса РФ. При этом в судебной практике имеется и противоположная позиция.**

**Обоснование:** На основании пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ объектом налогообложения признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав.

В силу пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности.

В силу п. 1 ч. 2 ст. 19 Жилищного кодекса РФ в зависимости от формы собственности жилищный фонд подразделяется, в частности, на частный жилищный фонд - совокупность жилых помещений, находящихся в собственности граждан и в собственности юридических лиц.

Так, согласно п. 3 ч. 1 ст. 16 ЖК РФ к жилым помещениям относится комната.

При этом остается нераскрытым вопрос, подпадает ли под освобождение от уплаты НДС, предусмотренное пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ, оказание услуг по предоставлению койко-мест в общежитии.

Как разъяснил Минфин России в Письмах от 22.08.2012 N 03-07-07/88, от 18.06.2010 N 03-07-07/37, от 02.07.2010 N 03-07-11/283, в случае оказания услуг по предоставлению в пользование части комнаты в общежитии освобождение от налогообложения налогом на добавленную стоимость не применяется.

При этом суды встают на сторону налогоплательщиков. Так, ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 03.03.2008 N Ф08-743/2008-251А указал, что услуги общежития являются жилищными. В связи с этим услуги по предоставлению в пользование койко-мест в общежитиях являются услугами по предоставлению в пользование помещений и не облагаются НДС в силу пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ.

Аналогичная позиция отражена в Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 26.03.2007 N А79-6049/2006.

Таким образом, учитывая позицию финансового ведомства, услуги по предоставлению койко-мест в общежитии не освобождаются от уплаты НДС на основании пп. 10 п. 2 ст. 149 НК РФ. При этом в судебной практике имеется и противоположная позиция.

Е.В.Соснов

Советник государственной

гражданской службы РФ

1 класса

16.05.2015

 *{Вопрос:* ***Организация предоставляет своим работникам жилье в общежитии. По результатам камеральной налоговой проверки инспекция привлекла организацию к ответственности за неуплату НДС с операций по предоставлению комнат в общежитии. Правомерно ли решение налогового органа?*** *("Нормативные акты для бухгалтера", 2015, N 5) {КонсультантПлюс}}*

***"Нормативные акты для бухгалтера", 2015, N 5***

**Вопрос: Организация предоставляет своим работникам жилье в общежитии. По результатам камеральной налоговой проверки инспекция привлекла организацию к ответственности за неуплату НДС с операций по предоставлению комнат в общежитии. Правомерно ли решение налогового органа?**

**Ответ: Решение налогового органа правомерно, поскольку организация, основываясь на выводах уполномоченных органов, не освобождается от уплаты НДС по операциям по предоставлению комнат в общежитии. Однако по данному вопросу есть достаточно обширная судебная практика, которая придерживается противоположной точки зрения. Соответственно, в рассматриваемой ситуации организация при обжаловании решения налогового органа имеет шансы отстоять свою позицию в суде.**

**Обоснование:** Согласно п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения признаются:

- операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ. В том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;

- передача на территории России товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в т.ч. через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;

- строительно-монтажные работы для собственного потребления;

- ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Как установлено пп. 10 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ, не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории РФ услуг по предоставлению в пользование жилых помещении в жилищном фонде всех форм собственности.

Поскольку налоговое законодательство не содержит понятий "жилые помещения" и "жилищный фонд", согласно ст. 11 Налогового кодекса РФ их следует применять в том значении, в каком они используются в жилищном законодательстве.

В п. 2 ст. 15 Жилищного кодекса РФ закреплено, что жилым помещением признается изолированное помещение, которое является недвижимым имуществом и пригодно для постоянного проживания граждан (отвечает установленным санитарным и техническим правилам и нормам, иным требованиям законодательства (далее - требования)).

Жилищный кодекс РФ в пп. 3 п. 1 ст. 16 к жилым помещениям относит также комнату.

На основании пп. 2 п. 1 ст. 92 (ЖК РФ) к жилым помещениям специализированного жилищного фонда (далее - специализированные жилые помещения) относятся жилые помещения в общежитиях.

Как закреплено в п. 1 ст. 671 Гражданского кодекса РФ, по договору найма жилого помещения одна сторона - собственник жилого помещения или управомоченное им лицо (наймодатель) - обязуется предоставить другой стороне (нанимателю) жилое помещение за плату во владение и пользование для проживания в нем.

На данный вопрос сформулированы разъяснения уполномоченных органов. Так, согласно Письму Минфина России от 22.08.2012 N 03-07-07/88 в случае оказания услуг по предоставлению в пользование части комнаты в общежитии освобождение от обложения НДС не применяется.

Данный вывод совпадает с позицией, отраженной и в иных Письмах. Так, в Письмах Минфина России от 02.07.2010 N 03-07-11/283, от 19.12.2005 N 03-04-15/116, УФНС России по г. Москве от 11.12.2008 N 19-11/115219, от 24.05.2007 N 19-11/048190 указано, что освобождение от обложения НДС услуг по предоставлению жилья в общежитиях отменено с 1 января 2004 г. Таким образом, услуги по предоставлению в пользование жилой площади в общежитиях не освобождаются от обложения НДС.

При этом выводы судов по данному вопросу абсолютно противоположны. Например, ФАС Московского округа в Постановлении от 29.12.2011 N А40-120210/10-116-467 признал правомерным применение организацией льготы по пп. 10 п. 2 ст. 149 Налогового кодекса РФ при реализации услуг по предоставлению жилья в общежитии. Также в Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 03.10.2011 N А32-34416/2010 суд сделал обоснованный вывод о том, что, предоставляя жилую площадь в общежитии, организация оказывает услуги по предоставлению в пользование жилых помещений специализированного жилищного фонда - общежития. Схожие выводы указаны в Постановлениях ФАС Северо-Кавказского округа от 19.10.2010 N А32-16661/2009-34/240-59/719-11/1191, ФАС Поволжского округа от 25.03.2010 N А12-3432/2009, от 13.05.2009 N А12-11720/2008, ФАС Северо-Западного округа от 12.05.2009 N А42-3628/2008.

Таким образом, основываясь на официальной позиции, можно сделать вывод, что организация не освобождается от уплаты НДС по предоставлению комнат в общежитии, при этом есть достаточно обширная судебная практика, которая придерживается противоположной точки зрения. Соответственно, в рассматриваемой ситуации организация при обжаловании решения налогового органа имеет шансы отстоять свою позицию в суде.

Ю.Лермонтов

Советник государственной

гражданской службы РФ

III класса

Подписано в печать

20.02.2015