**Вопросы к вебинару 16 сентября (вторник)**

**1. Светлана М.**

**НЕВЕРОВ**

Благотворительный фонд (Фонд) применяет упрощенную систему налогообложения, объект – «Доходы».

Уставной целью Фонда является деятельность, направленная на оказание социальной, материальной, финансовой, организационной и иной помощи в интересах детей, оставшихся без попечения родителей, детей, находящихся в трудной жизненной ситуации, детей с тяжелыми заболеваниями.

В 2025 г. Фондом заключено с Организацией-заказчиком соглашение о трудоустройстве инвалидов. Соглашение заключено в целях реализации заказчиком требований пункта 2 части 6 статьи 38 Федерального закона «О занятости населения в Российской Федерации». В соответствии с соглашением Организация-заказчик осуществляет финансирование фактически произведенных Фондом расходов, связанных с приемом на работу инвалидов, оборудованием (оснащением) рабочих мест и (или) специальных рабочих мест для трудоустройства инвалидов и расходов на оплату труда инвалидов, трудоустроенных в счет установленной заказчику квоты. Фонд ежемесячно предоставляет Организации-заказчику акт и отчет о фактически произведенных расходах, на основании которых Организация-заказчик перечисляет денежные средства на расчетный счет Фонда.

Подлежат ли учету при формировании налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, суммы компенсации расходов по трудоустройству и оплате труда инвалидов?

[**Федеральный закон от 12.12.2023 N 565-ФЗ (ред. от 08.08.2024) "О занятости населения в Российской Федерации" (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2025)**](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_464093/)

# Статья 38. Установление квоты для приема на работу инвалидов

1. Работодателям, у которых численность работников превышает 35 человек, нормативным правовым актом субъекта Российской Федерации устанавливается [квота](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_503859/) для приема на работу инвалидов в размере от 2 до 4 процентов от среднесписочной численности работников в соответствии с [методическими рекомендациями](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_482929/176999493f3e3dc6b2cc439e50e80b5d2f66d6ad/#dst100009), утверждаемыми федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке и реализации государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере занятости населения.

6. Выполнение работодателем установленной квоты для приема на работу инвалидов обеспечивается в соответствии с [порядком](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_477572/94baa3d1b28b798c6eab04a041321f826d167ee6/#dst100013), установленным Правительством Российской Федерации:

1) в случае заключения трудового договора с инвалидом на рабочее место непосредственно у работодателя;

2) в случае заключения трудового договора между инвалидом и иной организацией в соответствии с [соглашением](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_477572/b95005c2277437ab1c83a2e444607f4208c32be5/#dst100051) о трудоустройстве инвалидов, заключаемым между работодателем, которому установлена квота для приема на работу инвалидов, и иной организацией;

Утверждены

постановлением Правительства

Российской Федерации

от 30 мая 2024 г. N 709

ПРАВИЛА

ВЫПОЛНЕНИЯ РАБОТОДАТЕЛЕМ КВОТЫ ДЛЯ ПРИЕМА

НА РАБОТУ ИНВАЛИДОВ

1. Настоящие Правила определяют порядок выполнения работодателем квоты для приема на работу инвалидов (далее - квота).

3. Выполнение работодателем установленной квоты обеспечивается в случаях наличия:

а) заключенного трудового договора с инвалидом на рабочее место непосредственно у работодателя. При трудоустройстве одного инвалида I группы исполнение квоты считается кратным 2 рабочим местам для трудоустройства инвалидов;

б) заключенного трудового договора между инвалидом и иной организацией, включая общественные объединения инвалидов и образованные ими организации, в том числе хозяйственные товарищества и общества, уставный (складочный) капитал которых состоит из вклада общественного объединения инвалидов (далее - иная организация), заключившей соглашение о трудоустройстве инвалида с работодателем, которому установлена квота (далее - соглашение);

в) заключенного трудового договора между инвалидом и индивидуальным предпринимателем, заключившим соглашение;

г) договора возмездного оказания услуг или иного договора с организацией, обеспечивающей для группы организаций выполнение квоты посредством заключения соглашения с иной организацией или индивидуальным предпринимателем, заключенного трудового договора между инвалидом и иной организацией, индивидуальным предпринимателем.

НК РФ Статья 346.15. Порядок определения доходов

1. При определении объекта налогообложения учитываются доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 настоящего Кодекса.

1.1. При определении объекта налогообложения не учитываются:

1) доходы, указанные в статье 251 настоящего Кодекса;

2) доходы организации, облагаемые налогом на прибыль организаций по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 1.6, 3 и 4 статьи 284 настоящего Кодекса, в порядке, установленном главой 25 настоящего Кодекса;

3) доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц в виде дивидендов, а также доходы индивидуального предпринимателя, облагаемые налогом на доходы физических лиц по налоговым ставкам, предусмотренным пунктами 2 и 5 статьи 224 настоящего Кодекса, в порядке, установленном главой 23 настоящего Кодекса;

4) доходы, полученные товариществами собственников недвижимости, в том числе товариществами собственников жилья, управляющими организациями, жилищными или иными специализированными потребительскими кооперативами в оплату оказанных собственникам (пользователям) недвижимости коммунальных услуг, в случае оказания таких услуг указанными организациями, заключившими договоры ресурсоснабжения (договоры на оказание услуг по обращению с твердыми коммунальными отходами) с ресурсоснабжающими организациями (региональными операторами по обращению с твердыми коммунальными отходами) в соответствии с требованиями, установленными законодательством Российской Федерации;

5) доходы в виде сумм возмещения в связи с изъятием земельных участков для государственных и муниципальных нужд собственникам этих земельных участков, землепользователям, землевладельцам и арендаторам этих земельных участков, а также правообладателям расположенных на этих земельных участках объектов недвижимости.

НК РФ Статья 248. Порядок определения доходов.

1. К доходам в целях настоящей главы относятся:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее - доходы от реализации).

В целях настоящей главы товары определяются в соответствии с пунктом 3 статьи 38 настоящего Кодекса;

2) внереализационные доходы...

Внереализационные доходы определяются в порядке, установленном [статьей 250](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_500016/d3cd0da5dfeff39ba9cedcd32c6c42fcfbd97b43/#dst101864) настоящего Кодекса с учетом положений настоящей главы.

**НК РФ Статья 250. Внереализационные доходы**

В целях настоящей главы внереализационными доходами признаются доходы, не указанные в [статье 249](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_500016/8d624cd7cd99b553448ec5f3d6ca8921857827ad/#dst101860) настоящего Кодекса.

Цитата (ПИСЬМО МИНФИНА РОССИИ от 15.07.2009 · № 03-11-09/246):

Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики рассмотрел ваше письмо по вопросу применения упрощенной системы налогообложения и сообщает следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) налогоплательщики, применяющие упрощенную систему налогообложения, при определении объекта налогообложения учитывают доходы от реализации, определяемые в соответствии со статьей 249 Кодекса, и внереализационные доходы, определяемые в соответствии со статьей 250 Кодекса.

При этом согласно пункту 1.1 статьи 346.15 Кодекса при определении объекта налогообложения не учитываются доходы, указанные в статье 251 Кодекса.

В соответствии с подпунктом 14 пункта 1 статьи 251 Кодекса при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются доходы в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. При этом налогоплательщики, получившие средства целевого финансирования, обязаны вести раздельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета у налогоплательщика, получившего средства целевого финансирования, указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения. Перечень доходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, является закрытым.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) - источником целевого финансирования или федеральными законами, в частности, в виде бюджетных ассигнований, выделяемых бюджетным учреждениям, а также в виде субсидий автономным учреждениям.

При получении средств из бюджета на основании гражданско-правовых договоров контрагентами получателей бюджетных средств указанные средства подлежат налогообложению налогом на прибыль.

Таким образом, средства, полученные организациями и индивидуальными предпринимателями от Комитета экономического развития, промышленной политики и торговли на возмещение затрат, связанных с внесением арендной платы по договорам аренды объектов нежилого фонда, признаются доходом в целях применения упрощенной системы налогообложения и подлежат налогообложению в порядке, установленном главой 26.2 Кодекса.

Одновременно с этим сообщаем, что при использовании в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов, сумма арендной платы за арендуемое имущество на основании подпункта 4 пункта 1 статьи 346.16 Кодекса включается в состав расходов при определении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Заместитель директора

Департамента

С.В.Разгулин

**5. Ася Оскаровна Г.**

**НЕВЕРОВ**

Автономная некоммерческая организация на основании договора безвозмездного пользования передала государственному бюджетному учреждению основное средство - объект обеспечения спортивно-зрелищных мероприятий - для проведения спортивных и тренировочных мероприятий. Объект принадлежит автономной некоммерческой организации на праве собственности.

Согласно условиям договора расходы на оплату коммунальных услуг (электроснабжение, газоснабжение, водоснабжение и пр.), а также эксплуатационные расходы (ежемесячные ТО инженерных систем, охрана объекта и иные услуги, связанные с обслуживанием объекта) возмещаются пользователем объекта его собственнику на основании выставленных счетов и документов поставщиков услуг.

Автономная некоммерческая организация находится на УСН с объектом «доходы» и подлежит освобождению от НДС на основании абз. 5 п. 1 ст. 145 НК РФ.

Вопросы:

- включаются ли в налоговую базу по УСН суммы возмещаемых расходов?

- при перевыставлении расходов надо ли оформлять счета-фактуры (как в случае с коммунальными услугами, так и по прочим услугам, связанным с содержанием объекта)?

На практике в договорах аренды встречаются следующие варианты расчетов за потребляемые арендатором коммунальные услуги:

1) стоимость коммунальных услуг включена в состав арендной платы в качестве постоянной или переменной составляющей.

2) между сторонами заключается агентский договор, в котором арендодатель выступает посредником и представителем арендатора перед поставщиками коммунальных услуг.

3) стоимость коммунальных услуг возмещается арендатором арендодателю отдельно, без включения в состав арендной платы (сверх арендной платы).

**Доходы при УСН**

При формировании налоговой базы по налогу в рамках УСН признаются доходы, определяемые в порядке, установленном [пп. 1](http://base.garant.ru/10900200/65eb3e9f0171e6530f8f4e4bf22b508c/#block_24801) и [2 ст. 248](http://base.garant.ru/10900200/65eb3e9f0171e6530f8f4e4bf22b508c/#block_24802) НК РФ ([п. 1 ст. 346.15](http://base.garant.ru/10900200/5863c85869288c00b4d92e82f5291fbb/#block_100451) НК РФ), и не учитываются доходы, указанные в [ст. 251](http://base.garant.ru/10900200/57d7fb69cad1d16755d39d2aae86cc1c/#block_251) НК РФ ([подп. 1 п. 1.1 ст. 346.15](http://base.garant.ru/10900200/5863c85869288c00b4d92e82f5291fbb/#block_34615111) НК РФ).

По мнению Минфина России, в общем случае суммы возмещения стоимости коммунальных расходов, поступающие арендодателю от арендатора, учитываются арендодателем в доходах при исчислении налоговой базы по УСН (смотрите письма Минфина России [от 22.12.2020 N 03-11-06/2/112612](http://base.garant.ru/400233727/), [от 28.06.2019 N 03-11-11/47805](http://base.garant.ru/72372446/), [от 18.04.2018 N 03-11-11/25816](http://base.garant.ru/71954136/), [от 28.09.2017 N 03-11-06/2/62942](http://base.garant.ru/71799490/), [от 22.05.2017 N 03-11-06/2/31137](http://base.garant.ru/71704036/), [от 21.03.2017 N 03-11-11/16222](http://base.garant.ru/71635784/), [от 14.03.2017 N 03-11-11/14504](http://base.garant.ru/71635776/), [от 11.07.2016 N 03-11-06/2/40349](http://base.garant.ru/71508412/), [от 10.05.2016 N 03-11-11/26639](http://base.garant.ru/71420962/), [от 12.05.2014 N 03-11-11/22068](http://base.garant.ru/70732710/)). Аналогичной позиции придерживаются специалисты налоговых органов (письма УФНС России по г. Москве [от 17.11.2009 N 20-14/2/120232](http://base.garant.ru/5848444/), УФНС России по Иркутской области [от 31.08.2011 N 16-26/016598@](http://base.garant.ru/34732367/)).

--------------------------------

**Письмо Минфина РФ от 22.12.2020 № 03-11-06/2/112612**

Департамент налоговой политики рассмотрел обращение по вопросу применения упрощенной системы налогообложения (далее – УСН) и сообщает.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.15 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) налогоплательщики при определении объекта налогообложения по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН, учитывают доходы, определяемые в порядке, установленном пунктами 1 и 2 статьи 248 Налогового кодекса.

Согласно подпункту 1 пункта 1.1 статьи 346.15 Налогового кодекса при определении объекта налогообложения не учитываются доходы, указанные в статье 251 Кодекса.

В свою очередь, статья 251 Налогового кодекса не предусматривает исключение из доходов сумм возмещения расходов на оплату коммунальных услуг.

Таким образом, полученная сумма возмещения стоимости коммунальных услуг в полном объеме учитывается налогоплательщиками в доходах при исчислении налоговой базы по налогу, уплачиваемому в связи с применением УСН.

Вместе с тем обращаем внимание, что на основании подпункта 9 пункта 1 статьи 251 Налогового кодекса в составе доходов не учитываются доходы в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (шли) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом и (или) иным поверенным за комитента, принципала и (или) иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и (или) иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или иное аналогичное вознаграждение.

В соответствии с пунктом 1 статьи 1005 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) по агентскому договору одна сторона (агент) обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны (принципала) юридические и иные действия от своего имени, но за счет принципала либо от имени и за счет принципала.

По сделке, совершенной агентом с третьим лицом от своего имени и за счет принципала, приобретает права и становится обязанным агент, хотя бы принципал и был назван в сделке или вступил с третьим лицом в непосредственные отношения по исполнению сделки.

Статьей 1011 Гражданского кодекса установлено, что если агент действует от своего имени, но за счет принципала, то к отношениям, вытекающим из агентского договора, применяются правила, предусмотренные главой 51 «Комиссия» Гражданского кодекса, если эти правила не противоречат положениям главы 52 «Агентирование» Гражданского кодекса или существу агентского договора.

Таким образом, предметом агентского договора являются любые взаимоотношения агента с третьими лицами в интересах принципала, в том числе выполнение функций комиссионера.

При соблюдении вышеуказанных условий по сделке с третьими лицами у агента, применяющего УСН, в составе доходов при определении объекта налогообложения учитывается только агентское вознаграждение.

Одновременно сообщается, что настоящее письмо Департамента не содержит правовых норм, не конкретизирует нормативные предписания и не является нормативным правовым актом. Письменные разъяснения Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах имеют информационно-разъяснительный характер и не препятствуют налогоплательщикам руководствоваться нормами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора

Департамента

В. А. Прокаев

------------------------------------

Таким образом, компенсация расходов на содержание сдаваемого в аренду имущества в перечень доходов, исключаемых из налогообложения, не входит ([постановление](http://base.garant.ru/58203200/) Президиума ВАС РФ от 12.07.2011 N 9149/10, постановления Тринадцатого ААС [от 25.05.2023 N 13АП-9967/23](http://base.garant.ru/65662556/), АС Западно-Сибирского округа [от 23.03.2023 N А70-3442/22](http://base.garant.ru/38318608/), [от 21.12.2018 N Ф04-5241/18](http://base.garant.ru/38230344/), АС Поволжского округа [от 19.01.2023 N Ф06-27466/22](http://base.garant.ru/39375835/), АС Дальневосточного округа [от 20.02.2023 N Ф03-104/23](http://base.garant.ru/37241323/), письма Минфина России [от 22.12.2020 N 03-11-06/2/112612](http://base.garant.ru/400233727/), [от 28.06.2019 N 03-11-11/47805](http://base.garant.ru/72372446/), [от 18.04.2018 N 03-11-11/25816](http://base.garant.ru/71954136/)).

Вместе с тем если арендодатель оказывает арендатору посреднические услуги (агентирование, комиссия) по приобретению коммунальных услуг, то при соблюдении определенных условий у арендодателя (агента), применяющего УСН, в составе доходов при определении объекта налогообложения учитывается только агентское вознаграждение (смотрите письма Минфина России [от 22.12.2020 N 03-11-06/2/112612](http://base.garant.ru/400233727/), [от 28.09.2017 N 03-11-06/2/62942](http://base.garant.ru/71799490/)).

Следует учитывать, что такой вариант оформления отношений предполагает сначала заключение посреднического договора и лишь потом - договора с поставщиками коммунальных услуг (смотрите, например, письма Минфина России [от 24.01.2013 N 03-11-06/2/12](http://base.garant.ru/70305970/), [от 21.01.2013 N 03-11-06/2/07](http://base.garant.ru/70306022/)). В противном случае наличие посреднических отношений может быть поставлено под сомнение, и налоговый орган будет иметь основания для квалификации сумм возмещения коммунальных расходов в качестве дохода арендодателя (смотрите также [письмо](http://base.garant.ru/400233727/) Минфина России от 22.12.2020 N 03-11-06/2/112612).

Согласно положениям [п. 6](http://base.garant.ru/12137725/#block_6) информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.11.2004 N 85 сделка, совершенная до заключения договора комиссии, не может быть признана заключенной во исполнение поручения комитента. В связи с этим при агентском договоре сделка с третьими лицами агентом, выступающим от своего имени, но за счет принципала, должна быть совершена после заключения агентского договора и только в интересах принципала. При соблюдении вышеуказанных условий по сделке с третьими лицами у агента, применяющего упрощенную систему налогообложения, в составе доходов при определении объекта налогообложения учитывается только агентское вознаграждение ([решение](http://base.garant.ru/582170045/) АС Курской области от 20.01.2025 по делу N А35-4145/2023).

[Решением](http://base.garant.ru/580331405/) АС Республики Карелия от 09.08.2023 по делу N А26-3651/2023 суд принял сторону налогоплательщика: ...суд считает, что денежные средства, поступившие в проверяемом периоде на расчетный счет ООО "Анни" от арендаторов помещений, были израсходованы им на оплату коммунальных услуг, предоставленных сторонними организациями арендаторам помещений, и в силу [пункта 2 статьи 251](http://base.garant.ru/10900200/57d7fb69cad1d16755d39d2aae86cc1c/#block_2512) НК РФ не подлежат учету при определении налоговой базы. При таких обстоятельствах ответчик (ИФНС) неправомерно доначислил Обществу суммы налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Однако в дальнейшем данное [решение](http://base.garant.ru/580331405/) было отменено [постановлением](http://base.garant.ru/65926540/) Тринадцатого ААС от 27.10.2023: В результате проведенного анализа представленных документов выявлено, что договоры с ресурсоснабжающими организациями заключены до заключения агентских договоров с арендаторами... Суждения налогового органа о том, что если договоры с поставщиками коммунальных услуг заключены до подписания агентских договоров и до возникновения фактических правоотношений с арендаторами-принципалами, обоснованны, основания для распространения условий агентских договоров на сделки с ресурсоснабжающими организациями отсутствуют. Условия по сделкам агента - ООО "Анни", применяющего УСН, с принципалами не соблюдены, так как фактически платежи производятся ресурсоснабжающим организациям от имени общества и в его интересах в рамках заключенных им договоров с ресурсоснабжающими организациями. Следовательно, заявитель не выполнял поручений ООО "Пинта", ООО "Сатурн", ООО "Успех", ИП Багдасарова Э.В. и не действовал в интересах последних, основания для распространения условий агентских договоров на вышеуказанные сделки с ресурсоснабжающими организациями отсутствуют. По сути, агентские договоры заключались с целью исключения получаемого дохода из налогооблагаемой базы.

НДС

На практике в договорах аренды встречаются следующие варианты расчетов за потребляемые арендатором коммунальные услуги:

1) стоимость коммунальных услуг включена в состав арендной платы в качестве постоянной или переменной составляющей. Тогда НДС исчисляется со всей суммы арендной платы;

2) между сторонами заключается агентский договор, в котором арендодатель выступает посредником и представителем арендатора перед поставщиками коммунальных услуг. Как указано выше, в данной ситуации посредническая схема может быть поставлена под сомнение.

3) стоимость коммунальных услуг возмещается арендатором арендодателю отдельно, без включения в состав арендной платы (сверх арендной платы). Тогда суммы возмещения арендатором стоимости коммунальных услуг не включаются в налоговую базу по НДС.

Так, если договором аренды предусмотрена постоянная арендная плата, а платежи за коммунальное обслуживание не являются дополнительной (переменной) частью арендной платы и взимаются на основании отдельного договора на возмещение затрат или на основании договора аренды как платежи, являющиеся возмещением затрат арендодателя на содержание предоставленных в аренду помещений, то платежи за коммунальные услуги не учитываются арендодателем при определении налоговой базы по НДС. Соответственно, [счет-фактуру](http://base.garant.ru/70116264/53f89421bbdaf741eb2d1ecc4ddb4c33/#block_1100) арендодатель на сумму указанных платежей (компенсационных выплат) не составляет (письма Минфина России [от 18.01.2024 N 03-07-11/3227](http://base.garant.ru/408911237/), [от 21.08.2020 N 02-08-10/73721](http://base.garant.ru/74659448/), [п. 2](http://base.garant.ru/12173101/#block_2) письма ФНС России от 04.02.2010 N ШС-22-3/86@ со ссылкой на письма ФНС России [от 27.10.2006 N ШТ-6-03/1040@](http://base.garant.ru/6326925/), [от 23.04.2007 N ШТ-6-03/340@](http://base.garant.ru/6330917/), [письмо](http://base.garant.ru/12146015/) ФНС России от 21.03.2006 N ШТ-6-03/297@ со ссылкой на [письмо](http://base.garant.ru/12147616/) ФНС России от 29.12.2005 N 03-4-03/2299/28, письма Минфина России [от 31.12.2008 N 03-07-11/392](http://base.garant.ru/12165918/), [от 06.09.2005 N 07-05-06/234](http://base.garant.ru/12142372/)).

# **ПИСЬМО Минфина России от 18.01.2024 № 03-07-11/3227**

[Налог на добавленную стоимость](https://www.v2b.ru/tag/nalog-na-dobavlennuu-stoimost/)[НДС](https://www.v2b.ru/tag/nds/)

13 марта 2024

**Вопрос**: Об НДС при предоставлении в аренду нежилых помещений.

**Ответ**:

МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПИСЬМО  
от 18 января 2024 г. N 03-07-11/3227

В связи с обращением по вопросам применения налога на добавленную стоимость при предоставлении в аренду нежилого помещения Департамент налоговой политики сообщает, что согласно Регламенту Министерства финансов Российской Федерации, утвержденному приказом Минфина России от 14 сентября 2018 г. N 194н, в Минфине России не рассматриваются по существу обращения организаций по проведению экспертиз договоров, учредительных и иных документов организаций, а также по оценке конкретных хозяйственных ситуаций.  
Одновременно сообщаем, что, в случае если при предоставлении в аренду нежилых помещений в соответствии с условиями договора платежи за коммунальные услуги являются частью арендной платы, при определении арендодателем налоговой базы по налогу на добавленную стоимость следует руководствоваться пунктом 1 письма ФНС России от 4 февраля 2010 г. N ШС-22-3/86@, упоминаемого в обращении.  
В случае если платежи за коммунальные услуги не являются частью арендной платы, а на основании договора аренды взимаются арендодателем с арендатора **без налога на добавленную стоимость как платежи, являющиеся возмещением затрат арендодателя** по содержанию предоставленных в аренду нежилых помещений, то налоговая база по налогу на добавленную стоимость определяется арендодателем в соответствии с пунктом 2 вышеуказанного письма ФНС России.  
Настоящее письмо не содержит правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не является нормативным правовым актом. В соответствии с письмом Минфина России от 07.08.2007 N 03-02-07/2-138 направляемое письмо имеет информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах и не препятствует руководствоваться нормами законодательства о налогах и сборах в понимании, отличающемся от трактовки, изложенной в настоящем письме.

Заместитель директора Департамента  
В.А.ПРОКАЕВ  
18.01.2024

https://www.nalog.gov.ru/rn77/about\_fts/about\_nalog/3841781/

Письмо от 04.02.2010 № ШС-22-3/86@

**Номер:**№ ШС-22-3/86@  
**Дата письма:**04.02.2010  
**Дата публикации:**06.09.2011  
**Категория (тематика) письма:**НДС  
**Теги:**[Статья 146 НК РФ](http://nalog.garant.ru/fns/nk/0c5956aa76cdf561e1333b201c6d337d/), [Статья 154 НК РФ](http://nalog.garant.ru/fns/nk/055d1b82a84145ca60b96f2b0fee8ae8/), [Статья 168 НК РФ](http://nalog.garant.ru/fns/nk/36d0c1b09e5c4695c556612dbde38197/), [Статья 171 НК РФ](http://nalog.garant.ru/fns/nk/8b59bb3349a6ae4b70d0db73241a6751/), [Статья 172 НК РФ](http://nalog.garant.ru/fns/nk/2a25888d00a675bffc9a0311e7651563/)  
  
**Вопрос:**Организация оказывает услуги по предоставлению в аренду недвижимого имущества и выставляет арендатору счет на оплату за коммунальные услуги. Как в данном случае определяется арендодателем налоговая база по НДС и как правильно арендодателю составить счет-фактуру по оказанным услугам в этой ситуации? Вправе ли арендатор на основании счетов-фактур, полученных от арендодателя, применить вычеты сумм НДС?  
  
**Ответ:**

Федеральная налоговая служба в связи с запросами налогоплательщиков и налоговых органов по вопросу применения налога на добавленную стоимость при оказании услуг по предоставлению в аренду недвижимого имущества, сообщает.  
  
Реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) признается объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.  
  
В этой связи оказание услуг по предоставлению в аренду недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, признается объектом налогообложения налогом на добавленную стоимость.  
  
При оказании услуг по предоставлению в аренду недвижимости налоговая база определяется в общеустановленном порядке исходя из суммы арендной платы. При определении налоговой базы необходимо учитывать следующее.  
  
1. Арендная плата может состоять из основной (постоянной) части арендной платы, соответствующей стоимости определенного договором количества переданной в аренду площади, и дополнительной (переменной) части арендной платы (в том числе в виде компенсационной выплаты, являющейся возмещением затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений) порядок расчета которой основан на сумме платежей за коммунальное обслуживание (включая, например, пользование связью, а также охрану, уборку) предоставленных в аренду помещений.  
  
В данном случае налоговая база в целях исчисления суммы НДС арендодателем определяется исходя из суммы арендной платы, состоящей из основной (постоянной) и дополнительной (переменной) частей.  
  
Данная позиция подтверждается арбитражной практикой. Так, в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.02.2009 №12664/08 указывается, что несмотря на то, что согласно договору аренды стоимость коммунальных услуг в состав арендной платы не включена, без обеспечения нежилых помещений электроэнергией, водой, теплоэнергией, другими видами коммунального обслуживания общество не могло реализовать право пользования арендуемыми помещениями, необходимыми ему для осуществления своей деятельности. Следовательно, это обслуживание неразрывно связано с предоставлением услуг по аренде, а порядок расчетов между арендатором и арендодателем за названные услуги значения не имеет.  
  
В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 10.03.2009 № 6219/08 указывается на то, что арендная плата общества за помещения состояла из двух частей: постоянной и переменной. Постоянная часть являлась фиксированной и представляла собой плату за пользование арендуемыми площадями; переменная складывалась из стоимости электроэнергии, газа, водопотребления, телефонной связи и иных коммунальных услуг, фактически потребленных арендатором. Обеспечение нежилых помещений электроэнергией и другими видами коммунального обслуживания - составляющая права временного владения и пользования арендуемыми помещениями для осуществления арендатором своей производственной деятельности.  
  
В Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 06.04.2000 № 7349/99 указывается на то, что соглашение, названное договором на поставку (отпуск) и потребление электрической энергии за плату, договором на энергоснабжение не является. Это соглашение устанавливает порядок определения расходов общества на электроэнергию в арендуемом им помещении и является частью договора аренды, которая не противоречит закону.  
  
В Определении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 22.05.2008 № 4855/08 указывается на то, что реальное использование предмета аренды по назначению без потребления электроэнергии не представляется возможным, а расходы арендатора на ее использование для производства товаров, реализация которых облагается НДС, являются составляющей арендной платы.  
  
Таким образом, налогоплательщики - арендодатели, оказывающие услуги по аренде недвижимости и определяющие налоговую базу в целях исчисления НДС с арендной платы (включающей как постоянную, так и переменную часть, в том числе в виде компенсационной выплаты, являющейся возмещением затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений) вправе применять в соответствии с порядком, определенном положениями главы 21 Кодекса, налоговые вычеты в отношении сумм налога, предъявленных им при приобретении коммунальных услуг (включая услуги связи, охраны, уборки), включенных в арендную плату (в составе переменной величины, в том числе в виде компенсационной выплаты, являющейся возмещением затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений).  
  
При оказании такими арендодателями услуг по аренде недвижимости арендодатель в соответствии с пунктом 3 статьи 168 Кодекса выставляет арендатору счет-фактуру не позднее 5 календарных дней считая со дня оказания услуги, в котором, вне зависимости от даты расчетов за переменную величину арендной платы, указывает единую стоимость услуги, состоящую из постоянной и переменной величины (заполняя в счете-фактуре либо одну строку с общей суммой, либо две строки с указанием отдельно постоянной и отдельно переменной величин).  
  
В соответствии с пунктом 1 статьи 9 Федерального закона от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее – Закон № 129-ФЗ) все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, и которые могут приниматься к учету, только если они содержат обязательные реквизиты.  
  
Согласно пункту 2 указанной статьи первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; наименования должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц.  
  
При этом в соответствии с пунктом 1 статьи 8 Закона № 129-ФЗ бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации - в рублях.  
  
В этой связи, необходимо учитывать, что поскольку счет-фактура составляется на основании первичного документа, оформленного в соответствии с требованиями Закона № 129-ФЗ, то при оказании услуги по аренде недвижимости, показатели, отражаемые в счете-фактуре, должны соответствовать показателям, указанным в первичном учетном документе.  
  
На основании пункта 1 статьи 171 Кодекса арендатор имеет право уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Кодекса, на сумму налоговых вычетов.  
  
В соответствии с пунктом 2 статьи 171 Кодекса вычету подлежит сумма налога, предъявленная арендодателем арендатору при приобретении услуги по аренде недвижимости для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в соответствии с главой 21 Кодекса.  
При этом порядок применения указанного налогового вычета установлен статьей 172 Кодекса.  
Согласно пункту 1 статьи 172 Кодекса налоговый вычет по приобретенной арендатором услуге по аренде недвижимости, предусмотренный статьей 171 Кодекса, производится на основании счета-фактуры, выставленного арендодателем. При этом на основании пункта 1 статьи 172 Кодекса вычету подлежит сумма налога на добавленную стоимость, предъявленная арендодателем арендатору по приобретенной услуге по аренде недвижимости, при принятии ее на учет и при наличии соответствующих первичных документов.  
  
Пунктом 1 статьи 169 Кодекса определено, что счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном главой 21 Кодекса.  
  
Таким образом, основанием для применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость является:

* наличие надлежащим образом оформленного арендодателем счета-фактуры;
* приобретение услуги для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения;
* принятие приобретенной услуги на учет;
* наличие первичных учетных документов на приобретенную услугу.

Обращаем внимание на то, что при отсутствии первичных учетных документов основание для применения соответствующих налоговых вычетов отсутствует.  
  
2. В том случае, если договором аренды предусмотрена стоимость определенного количества переданной в аренду площади (т.е. постоянная арендная плата), а **платежи за коммунальное обслуживание (включая пользование связью, а также охрану, уборку) предоставленных в аренду помещений, не являются дополнительной (переменной) частью арендной платы и взимаются арендодателем с арендатора без НДС на основании отдельного договора на возмещение затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений или на основании договора аренды как платежи, являющиеся возмещением затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений**, то на основании писем ФНС России от 27.10.2006 № ШТ-6-03/1040@ и от 23.04.2007 №ШТ-6-03/340@, направленных в установленном порядке налоговым органам, **указанные платежи (компенсационные выплаты) на возмещение затрат арендодателя по содержанию предоставленных в аренду помещений не учитываются арендодателем при определении налоговой базы и, соответственно, счет-фактуру арендодатель арендатору на сумму указанных платежей (компенсационных выплат) не составляет.**  
3. В случае, если арендодатель арендатору оказывает услуги по предоставлению в аренду помещений (исходя из стоимости определенного договором количества площади, предоставленной в аренду), а также услуги, например, по обслуживанию предоставленных в аренду помещений или эксплуатационные услуги (в том числе и на основании отдельного договора на оказание услуг по обслуживанию предоставленных в аренду помещений или эксплуатационных услуг), то исчисление арендодателем НДС, составление счетов-фактур и применение арендатором налоговых вычетов производится применительно к каждому виду услуг.  
  
В том случае, если арендодатель арендатору помимо услуг по предоставлению в аренду помещений (исходя из стоимости определенного договором количества площади предоставленной в аренду) оказывает посреднические услуги по приобретению коммунальных услуг, включая услуги связи, а также услуги по охране и уборке помещений (в том числе и на основании отдельного договора на оказание посреднических услуг), то исчисление арендодателем НДС по оказанным арендатору посредническим услугам производится в соответствии с порядком, определенным статьей 156 Кодекса, а составление счетов-фактур по таким посредническим услугам – в соответствии с пунктом 24 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 № 914 (с учетом последующих изменений и дополнений). При этом арендатор вправе применить налоговые вычеты по приобретенным коммунальным услугам в общеустановленном порядке.  
  
С Министерством финансов Российской Федерации согласовано (письмо от 21.01.2010 № 03-07-15/08).

Действительный государственный советник

Российской Федерации 2 класса

С.Н. Шульгин

[Оставить отзыв](https://www.nalog.gov.ru/rn77/service/opinion/?id=2656)

.