

*Слабинская И. А., д-р экон. наук, проф.
Белгородский государственный технологический университет им. В. Г. Шухова,
Ровенских В. А. канд. экон. наук, доц.
Белгородский государственный технологический университет им. В. Г. Шухова,
(Губкинский филиал)*

КОММУНАЛЬНЫЕ ПЛАТЕЖИ ПРИ АРЕНДЕ НЕЖИЛЫХ ПОМЕЩЕНИЙ С ПОЗИЦИИ ИХ ПРИЗНАНИЯ В УЧЕТЕ

slabinskaja@intbel.ru

В статье рассматриваются варианты распределения коммунальных расходов в зависимости от объема полномочий арендодателя и арендатора – (а) расходы несет арендодатель с включением их в сумму аренды; (б) расходы несет арендатор, который заключает договоры с поставщиками коммунальных услуг и (в) расходы несет арендатор, при этом им договоры с поставщиками не заключаются, а сумма компенсируется арендодателю

Ключевые слова: Гражданский кодекс (ГК), Налоговый кодекс (НК), налогообложение, аренда, НДС, документооборот, коммунальные платежи, ПБУ, финансовая отчетность.

В практике хозяйствующих субъектов зачастую возникает необходимость в использовании помещений или целых зданий, не принадлежащих им по праву собственности, т.е. арендованных. Так, организуя работу офисов, размещают сотрудников на тех площадях, которые оформлены по договору аренды недвижимости.

Как правило, под арендой офиса подразумевается аренда одного или нескольких помещений в здании, которые предполагается использовать под указанные цели. К недвижимым вещам (недвижимое имущество, недвижимость) относится все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе здания, сооружения. Таким образом, отдельное помещение в здании является недвижимым имуществом.

Порядок заключения и исполнения договора аренды недвижимого имущества регулируется как общими положениями Гражданского кодекса об аренде, содержащимися в параграфе 1 главы 34 «Аренда», так и правилами параграфа 4, который регламентирует аренду зданий и сооружений. При этом приоритет имеют нормы параграфа 4 главы 34 Гражданского кодекса, так как они являются специальными по отношению к общим нормам. Эти правила полностью применяются и при аренде отдельных помещений.

Договор аренды, как любая сделка, хотя бы одной из сторон которой является юридическое лицо, должна быть заключена в простой письменной форме. Такая сделка означает тот факт, что арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование. Арендатор, при этом, обязан пользоваться арендованным имуществом в соответствии с условиями договора аренды. Кроме того, 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. Если арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя неотделимые улучшения арендованного имущества, арендатор имеет право после прекращения договора на возмещение стоимости этих улучшений, если иное не предусмотрено договором аренды.

Передача здания (помещения в нем) арендодателем и принятие его арендатором должны осуществляться по передаточному акту или иному документу о передаче, подписываемому сторонами.

При прекращении договора аренды арендованное здание или сооружение должно быть возвращено арендодателю с соблюдением правил, вытекающих из передачи здания или сооружения арендодателем арендатору.

Согласно пункту 1 статьи 654 Гражданского кодекса договор аренды здания (помещения) должен предусматривать размер арендной платы. При отсутствии согласованного сторонами в письменной форме условия о размере арендной платы договор аренды здания или сооружения считается незаключенным. При этом в случаях, когда плата за аренду здания или сооружения установлена в договоре на единицу площади здания (сооружения), арендная плата определяется исходя из фактического размера переданного арендатору здания или сооружения.

С позиции бухгалтерского учета арендные операции отражаются в учете арендодателя следующим образом. Если арендодатель — организация, для которой сдача в аренду офисных помещений является основным (или одним из основных) видов деятельности, его доходы могут складываться как из собственно арендной платы, так и из доходов по предоставлению арендаторам дополнительных услуг (например, услуг по уборке офисных помещений). Бухгалтерский учет доходов по арендной плате и от оказания дополнительных услуг ведется на счете 90 «Прода-

жи». Эти доходы признаются доходами от обычных видов деятельности. Если сдача помещений в аренду носит разовый, случайный характер, то эти доходы являются прочими и учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

У арендодателя возникают разнообразные расходы, к которым относятся:

- коммунальные расходы (оплата электроэнергии, воды, услуг по теплоснабжению по договорам, заключенным непосредственно с энергоснабжающими организациями или в качестве субарендатора через присоединенную сеть);

- расходы (уборка, мелкий ремонт, мытье окон) по содержанию помещений, сдаваемых в аренду, и помещений общего пользования (холлов, коридоров, туалетов);

- расходы по обслуживанию сложных агрегатов и систем, находящихся в здании (лифтов, эскалаторов, систем вентиляции, сигнализации и т.д.);

- расходы по оплате специализированным организациям за санитарную обработку помещений (дератизация, дезинфекция, дезинсекция);

- расходы по текущему и капитальному ремонту помещений и мест общего пользования;

- расходы на охрану;

- расходы на аренду (если арендодатель сам является арендатором помещений и сдает их в субаренду);

- расходы по уплате земельного налога или аренды земельного участка в размере своей доли (если арендодатель является собственником помещений);

- расходы по страхованию недвижимого имущества;

- другие расходы по содержанию помещений и здания, в котором они находятся.

Остановимся на самых общих и актуальных моментах. В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью, в иных случаях, эти расходы являются прочими.

Все эти расходы и должны предусмотреть в арендной плате арендодатели.

Заключая договоры аренды на пользование помещениями для размещения офисов, цехов или складов, юридические лица сталкиваются с вопросами узаконивания взаимоотношений в части коммунальных платежей (платы за электроэнергию, водоснабжение, канализацию, вывоз мусора и т.д.).

На законодательном уровне закреплено право сторонам договора аренды самостоятельно опре-

делять, кто из них будет нести расходы по содержанию помещений (зданий), переданных в аренду. Четкие формулировки по этому вопросу в виде подробного перечня расходов и стороны их осуществления, прописанные в договоре, позволят впоследствии избежать конфликтных ситуаций между арендатором и арендодателем. Кроме того, такие договоры закрепят юридическое право в части признания доходов у арендодателя и расходов у арендатора как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

По нашему мнению, оформить договорные отношения между арендатором и арендодателем в части оплаты коммунальных услуг по арендованному помещению (зданию) можно одним из трех вариантов, которые приведены на рисунке.

Первый вариант предусматривает, что в тексте договора аренды стороны указывают, что расходы по содержанию сданного в аренду помещения (здания) несет арендодатель. В этом случае арендодатель будет обязан за свой счет производить оплату коммунальных услуг по выставленным ему поставщиками этих услуг счетам.

Указанные затраты арендодатель вправе отнести к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, если организация оказывает разовые услуги по сдаче в аренду зданий (помещений) или, если такие услуги оказываются на систематической основе. При таком подходе НДС, уплаченный арендодателем своим поставщикам, может быть предъявлен к вычету в составе платы за коммунальные услуги.

В учете арендатора, при оплате арендодателю только арендной платы, ее сумму на законодательном уровне разрешается включать в состав расходов, а предъявленный арендатору к оплате НДС ему можно обоснованно признать в налоговых вычетах.

На наш взгляд, описанный вариант учета логичен и довольно часто встречается в практике арендных взаимоотношений.

Рассмотрим особенности второго варианта оформления договорных отношений между арендатором и арендодателем в части оплаты коммунальных услуг по арендованному помещению. Это подход, при котором в договоре аренды стороны делают оговорку о том, что:

- арендатор должен от своего имени заключить отдельные договоры с организациями, снабжающими помещения (здания) тепловой энергией, водой, газом и пр.,

- самостоятельно производить оплату коммунальных услуг по выставленным ему счетам.

Использование такого варианта имеет широкое распространение в ситуациях, когда предметом аренды является государственная или муниципальная собственность или договор заключается на длительный срок. В этом случае для арендатора работа, связанная с заключением договоров

возрастает, а арендодатель снимает с себя определенный круг ответственности перед поставщика-

ми коммунальных услуг.

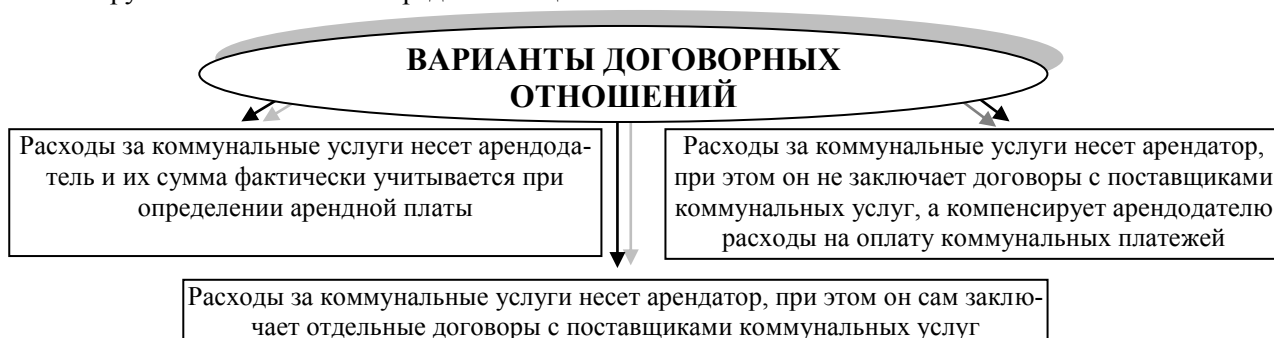


Рис. 1. Варианты оформления договорных отношений между арендатором и арендодателем в части оплаты коммунальных услуг по арендованному помещению

Несколько сложным с позиции нормативного регулирования кажется нам третий вариант. Имеются в виду такие условия договора аренды, когда:

- стороны предусматривают, что расходы за коммунальные услуги несет арендатор;
- расчеты с поставщиками коммунальных услуг осуществляет арендодатель;
- арендатор компенсирует арендодателю стоимость коммунальных услуг на основании выставленного арендодателем соответствующего документа.

В этом случае арендодатель сначала производит оплату коммунальных услуг на основании выставленных ему поставщиками услуг накладных и счетов-фактур, после чего, в свою очередь, формирует накладную и выставляет счет-фактуру арендатору.

Однако в ситуации, когда в аренду сдается только часть площадей (помещений) арендодателя, немаловажным становится вопрос о распределении коммунальных платежей между собственным потреблением арендодателя и потреблением арендаторами. Идеальный вариант в этом случае – установка отдельных счетчиков потребления энергии, воды и тепла, согласно показаниям которых производится определение той доли оплаты коммунальных платежей, которая приходится на арендатора. Вместе с тем, это не всегда возможно, и в большинстве случаев доля коммунальных расходов, приходящаяся на арендатора, определяется расчетным путем как отношение занимаемой арендатором площади к общему объему площадей арендодателя.

При данном варианте обязанность по содержанию имущества возлагается на арендатора. В этой связи расходы по оплате коммунальных услуг в части, приходящейся на арендованные помещения, для арендодателя являются спорными при их признании в расходах, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, так как арендодатель не имеет правовых оснований для их осуществления.

В то же время полученная арендодателем от арендатора компенсация коммунальных расходов также не является и доходом, подлежащим включению в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Компенсация коммунальных расходов представляет собой возмещение суммы произведенных арендодателем затрат. Она не влечет получения экономической выгоды арендодателем, следовательно, не является доходом, который необходимо учитывать для целей налогообложения.

Таким образом, арендодатель оказывается в качестве перепродавца коммунальных услуг, что в договорах с поставщиками таких услуг узаконить вряд ли получится в силу специфических особенностей их предоставления.

Вместе с тем для арендатора, возмещающего арендодателю расходы за коммунальные услуги, имеется возможность учесть суммы такой компенсации при налогообложении прибыли, если они будут подтверждены документально с указанием потребленных ресурсов в стоимостном и в натуральном выражении. Таким документами могут быть накладная и счет-фактура, выставленные арендодателем, а также документы арендатора об оплате коммунальных услуг.

Таким образом, рассмотренные нами варианты оформления договорных отношений между арендатором и арендодателем в части оплаты коммунальных услуг по арендованному помещению (зданию) с позиции их признания в учете, особенно налоговом, неоднозначны и требуют взвешенного подхода со всех сторон гражданско-правовых отношений.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая), утв. Федеральным законом № 14-ФЗ от 26.01.1996 (в ред. от 21.11.2011);
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 2), утв. Федеральным законом №117-ФЗ от 05.08.2000;
3. ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н;
4. ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33н.